

Otto Lehto

PERINTÖ- JA LAHJAVEROLAIN SUKUPOL- VENVAIHDOSHUOJENNUKSEN LASKENTA- SÄÄNNÖKSET PERUSTUSLAIN YHDENVER- TAISUUSSÄÄNNÖKSEN KANNALTA

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Pro gradu -tutkielma

Syyskuu 2020

TIIVISTELMÄ

Otto Lehto: Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännökset perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta
Pro Gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden maisteriohjelma
Syyskuu 2020

Perintö- ja lahjaverolain (PerVL) pääsäännön mukaan perintö- ja lahjavero määräytyy varallisuuden käyvän arvon eli varallisuuden todennäköisen luovutushinnan perusteella. Merkittävän poikkeuksen tästä pääsäännöstä tekee PerVL 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennus, jota sovellettaessa maksuunpantava perintö- tai lahjavero määräytyy käypää arvoa merkittävästi alemman arvon perusteella. Veron maksamiseksi saa lisäksi PerVL 56 §:n mukaisesti verrattain pitkän, jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan. Huojennussäännöksiä voidaan soveltaa, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osaan niistä ja verovelvollinen jatkaa maatalouden harjoittamista tai yritystoimintaa.

Sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa osakeyhtiön osakkeita koskevaan lahjaan tai perintöön, maksuunpantava vero määräytyy käyvän arvon sijasta yhtiön nettovarallisuuteen pohjautuvan, osakkeen vertailuarvon perusteella, josta veron perusteeksi asetetaan 40 prosenttia. Pääsääntöisesti huojennus alentaa maksuunpantavan veron alle 40 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, koska vertailuarvo on lähes poikkeuksetta alhaisempi kuin käypä arvo. Esimerkiksi vuonna 2006 huojennus alensi yritysvarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron määrän 21,5 prosenttiin siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojennusta.

Koska huojennussäännökset johtavat merkittävän eriaistaiseen verotukseen eri perinnön- ja lahjansaajien välillä, on niillä merkitystä perustuslain 6.1 §:n yleisen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta, jonka katsotaan pitävän vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Jos tapausten samanlaisuuden määritetään perintönä tai lahjana saadun varallisuuden käypään arvoon, on selvää, etteivät huojennussäännökset täytä tätä vaatimusta. Huojennuksen määrän laskemisessa sovellettavat laskentasäännökset syventävät tätä eriarvoisuutta, koska suuristakin perinnöistä ja lahjoista johtuva vero saattaa niiden takia tulla huojennetuksi lähes kokonaan. Laskentasäännökset aiheuttavat myös itsessään yhdenvertaisuusrajoituksen, koska huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta saattaa muodostua huomattavan erilaiseksi huojennuksen saavien verovelvollisten välillä. Ollakseen perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä, laskentasäännösten pitäisi täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset.

Tutkielmassa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten suhdetta perusoikeutena turvattuun yhdenvertaisuuteen. Erityisen tarkastelun kohteena on huojennuksen laskentasäännösten vaikutus huojennussääntelyn hyväksyttävyyteen yhdenvertaisuuden ja perusoikeusjärjestelmän kannalta sekä se, onko laskentasäännöksistä itsessään aiheutuva eriarvoinen kohtelu perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä. Olennaisin tutkimuskysymys, johon tässä tutkimuksessa vastataan, on siten seuraava: onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä? Kysymykseen vastaamiseksi tutkielmassa tarkastellaan huojennuksen laskentasäännösten sekä perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen sisältöä ja merkitystä. Huojennussäännösten ja yhdenvertaisuussäännöksen keskinäisen suhteen määrittämiseksi tarkastellaan myös perusoikeuksien yleistä merkitystä muun lainsäädännön ja lainsoveltamisen kannalta sekä sitä, miten yhdenvertaisuussäännöksen asettamat vaatimukset ilmenevät verotuksessa. Lähteinä hyödynnetään erityisesti huojennussäännösten ja perustuslain esitöitä sekä perusoikeuksia ja vero-oikeutta koskevia yleisiä oppeja. Yhdenvertaisuuden merkitystä verotuksessa arvioidaan myös veropolitiikkaa koskevien yleisten oppien avulla.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että laskentasäännöksiin sisältyy useita yhdenvertaisuuden ja perusoikeuksien rajoitusedellytysten kannalta vaikeasti perusteltavissa olevia yksityiskohtia, joiden vuoksi veron peruste saattaa huojennustapauksissa pahimmillaan perustua yhtiön todellisesta nettovarallisuudesta tai arvosta täysin irralliseen arvoon. Kysymykseen siitä, onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä, on tutkimuksen perusteella vaikea vastata muuta kuin, että ei ole.

Avainsanat: perintö- ja lahjavero, sukupolvenvaihdoshuojennus, perusoikeudet, yhdenvertaisuus, perusoikeuksien rajoitus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

Lähteet	III
Lyhenteet	XXIV
1 Johdanto	1
1.1 Tutkimusaiheen tausta	1
1.2 Tutkimusaihe ja sen rajaus	6
1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto	9
1.4 Tutkielman rakenne	14
2 Sukupolvenvaihdoshuojennus ja sen laskeminen	15
2.1 Käypä arvo perintö- ja lahjaverotuksen pääsääntönä	15
2.2 Veron määrää koskeva huojennus	18
2.3 Maksuaikaa koskeva huojennus	24
3 Yhdenvertaisuus perusoikeutena	27
3.1 Perusoikeudet	27
3.1.1 Perusoikeuksien käsite	27
3.1.2 Perusoikeuksien velvoittamat tahot	28
3.1.3 Perusoikeuksien vaikutukset lainsäätäjään	29
3.1.4 Perusoikeuksien vaikutukset tuomioistuimiin ja muihin viranomaisiin	30
3.2 Lakien perustuslainmukaisuuden valvonta	32
3.2.1 Ennakollinen valvonta	32
3.2.2 Jälkivalvonta – tuomioistuimet	37
3.3 Perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset	41
3.4 Yleinen yhdenvertaisuussäännös (PL 6.1 §)	44
4 Yhdenvertaisuus verotuksessa	47
4.1 Perustuslain yhdenvertaisuussäännös ja verotus	47
4.2 Verotuksen oikeudenmukaisuus	51
4.2.1 Horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus	51
4.2.2 Veronmaksukykyisyysperiaate	52
4.2.3 Verohuojennukset oikeudenmukaisuuden kannalta	54
4.3 Verohuojennukset yhdenvertaisuussäännöksen kannalta	56
4.4 Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntö yhdenvertaisuudesta verotuksessa ...	56

5 Sukupolvenvaihdoshuojennus ja yhdenvertaisuus	59
5.1 Huojennussäännösten yleinen yhdenvertaisuusongelma.....	59
5.2 Laskentasäännöksistä aiheutuvat yhdenvertaisuusongelmat	60
5.2.1 Yleisen ongelman laajeneminen	60
5.2.2 Eriasteinen verotus huojennusedun saavien verovelvollisten välillä	72
6 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännösten hyväksyttävyys yhdenvertaisuuden ja sen rajoituksen kannalta.....	74
6.1 Yhdenvertaisuuden toteutuminen	74
6.2 Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttyminen	77
6.2.1 Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus	77
6.2.2 Vaatimus hyväksyttävästä perusteesta.....	79
6.2.3 Suhteellisuusvaatimus	88
6.3 Hyväksyttävyys perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön valossa	91
7 Yhteenveto ja johtopäätökset.....	101

Lähteet

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis. Laintulkinnan teoria. WSOY, 1989.

Aarnio 2011

Aarnio, Aulis. Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2011.

Andersson 2008

Andersson, Edward. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 27.5.2008.

Andersson 2011

Andersson, Edward. Perintöverotus kansainvälisen kehityksen valossa. Verotus 1/2011, s. 5–13.

Eduskunta 1979

Eduskunnan täysistuntopöytäkirjat. Vuoden 1978 valtiopäivät. Pöytäkirjat 5. Istunnot 180–226, 9.1.–15.2.1979, Valtioneuvoston kanslia.

EK 2005

Elinkeinoelämän keskusliitto EK. Lausunto valtiovarainministeriön verosastolle luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, 15.8.2005.

Hallberg 2011

Hallberg, Pekka. Perusoikeudet tuomioistuimissa. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 851–873.

HE 290/1978

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta (asiakirjassa HE 290/1977 vp).

HE 309/1993

Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta (HE 309/1993 vp).

HE 1/1998

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi (HE 1/1998 vp).

HE 104/2000

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 57 §:n muuttamisesta (HE 104/2000 vp).

HE 84/2004

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (HE 84/2004 vp).

HE 144/2005

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi varallisuusverolain kumoamisesta ja laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 144/2005 vp).

HE 53/2008

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta (HE 53/2008 vp).

HE 205/2008

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 14 ja 19 a §:n muuttamisesta (HE 205/2008 vp).

HE 364/2014

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 56 §:n muuttamisesta (HE 364/2014 vp).

HE 175/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta (HE 175/2016 vp).

HE 245/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 175/2016 vp) täydentämisestä (HE 245/2016 vp).

HE 257/2018

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (HE 257/2018 vp).

Hidén 2008a

Hidén, Mikael. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 4.6.2008.

Hidén 2008b

Hidén, Mikael. Perustuslakivaliokunnan rooli Suomen valtiollisessa järjestelmässä. Teoksessa Markus Aarto – Markku Vartiainen (toim.); Oikeus kansainvälisessä maailmassa. Ilkka Saraviidan juhlakirja. Edita Publishing Oy, 2008, s. 1–10.

Hidén 2016a

Hidén, Mikael. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle: HE 175/2016, 16.11.2016.

Hidén 2016b

Hidén, Mikael. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 21.10.2016.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta, 2011.

Husa–Mutanen–Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo. Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum Media Oy, 2008.

Immonen 2018

Immonen, Raimo. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle kansalaisaloitteesta KAA 6/2018, perintö- ja lahjaverosta luopuminen, 5.11.2018.

Immonen–Lindgren 2017

Immonen, Raimo – Lindgren, Juha. Onnistunut sukupolvenvaihdos. 5. uudistettu painos. Talentum Media Oy, 2017.

Juusela–Tuominen 2018

Juusela, Janne – Tuominen, Sami. Sukupolvenvaihdoksen verotus. 3., uudistettu painos. Alma Talent Oy, 2018.

Jyräski–Husa 2012

Jyräski, Antero – Husa, Jaakko. Valtiosääntöoikeus. Helsingin Kamari Oy/Helsingin seudun kauppakamari, 2012.

Kangas 1997

Kangas, Urpo. Minun metodini. Teoksessa: Juha Häyhä (toim.). Minun metodini. Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 90–109.

Kangas 2008

Kangas, Urpo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 4.6.2008 (lausunnon päiväys 20.5.2008, ollut kuultavana 4.6.2008).

Karapuu 2011

Karapuu, Heikki. Peruoikeuksien käsite ja luokittelu. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 63–87..

Keinänen–Wiberg 2012

Keinänen, Anssi – Wiberg, Matti. Perustuslakivaliokunta lausuntovaliokuntana ja asiantuntijoiden kuulijana. Oikeus 1/2012, s. 86–106.

Keskuskauppakamari 2005

Keskuskauppakamari. Lausunto valtiovarainministeriön vero-osastolle luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, 12.8.2005.

KHT-yhdistys 2005

KHT-yhdistys. Lausunto valtiovarainministeriön vero-osastolle luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, 16.8.2005

KONE 2020

KONE Oyj – suurimmat omistajat 31.3.2020. <https://www.kone.com/fi/sijoittajat/osakkeenomistajat/suurimmat-omistajat/> viitattu 28.4.2020.

Kukkonen–Walden 2014

Kukkonen, Matti – Walden, Risto. Pk-yrityksen verosuunnittelu. 2. painos. Alma Talent Oy, 2014.

Laakso 2012

Laakso, Seppo. Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopisto, 2012.

Lavapuro 2010

Lavapuro, Juha. Perustuslakivaliokunta perustuslain vartijana. Teoksessa Matti Wiberg (toim.); Perustuslakihaasteet. Edita Publishing Oy, 2010, s. 77–93.

Lavapuro 2016

Lavapuro, Juha. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 21.10.2016

Lindgren 2001

Lindgren, Juha. Osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen verotus. Talentum Media Oy, 2011.

Lindgren 2014

Lindgren, Juha. Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus – verotuki ja sen uudistaminen. Teoksessa; Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen, Edita Publishing Oy, 2014, s. 195–212.

Linnakangas 2008

Linnakangas, Esko. Lausunto valtiovarainministeriön verojaostolle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 27.5.2008.

Linnakangas 2016

Linnakangas, Esko Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 8.11.2016.

Mattila 1984

Mattila, Pauli K. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa erityisesti silmällä pitäen kiinteää omaisuutta ja yritysvarallisuutta. Suomen Lakimiesliiton kustannus Oy, 1984.

MML 2019

Maanmittauslaitos. Esa Ärölä, Seppo Järvinen & Mikko Kallatsa.
Metsän hinta Suomessa 2015 – 2016. Maanmittauslaitoksen julkaisuja nro 116, 2019.

Myrsky 2009

Myrsky, Matti. Oikeudenmukaisuus ja verotus. Lakimies 5/2009, s. 739–760.

Mäenpää 2008

Mäenpää, Olli. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 30.5.2008.

Määttä 2007

Määttä, Kalle. Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita Publishing Oy, 2007.

Niskakangas 2008a

Niskakangas, Heikki. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 26.5.2008.

Niskakangas 2008b

Niskakangas, Heikki. Lausunto valtiovarainministeriön verojaostolle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 20.5.2008.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki. Veropolitiikka. 1. painos. WSOYpro Oy, 2011.

Niskakangas 2014

Niskakangas, Heikki. Perintöverotuksen yhteiskunnallisesta roolista. Teoksessa; Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen, Edita Publishing Oy, 2014, s. 251–261.

Niskakangas 2016

Niskakangas, Heikki. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

Nykänen 2017

Nykänen, Pekka. Perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimus ja välitön verotus. Oikeus 2/2017, s. 224–249.

Oikeusministeriö 2008

Oikeusministeriö. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 28.5.2008.

Ojanen 2009

Ojanen, Tuomas. Eduskunnan perustuslakivaliokunta ja tuomioistuimet – kohti valtiosääntöistä dialogia? Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 239–252.

Ojanen 2016a

Ojanen, Tuomas. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle: HE 175/2016, 16.11.2018.

Ojanen 2016b

Ojanen, Tuomas. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 11.11.2016.

Ojanen–Scheinin 2011

Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin. Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö (PL 6 §).; Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 227–280.

Penttilä 1991

Penttilä, Seppo. Osakkeen arvo verotuksessa. Tutkimus arvostamisongelmasta tulo- ja varallisuusverotuksessa erityisesti osakkeen arvoa silmällä pitäen. Finnpublishers Oy, 1991.

Perintöverotuksen uudistamistoimikunta 1980

Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö, KM 1980:16.

PeVL 18/1982

Perustuslakivaliokunnan lausunto 18/1982 vp.

PeVL 12/1990

Perustuslakivaliokunnan lausunto 12/1990 vp.

PeVL 3/1991

Perustuslakivaliokunnan lausunto 3/1991 vp.

PeVL 19/1997

Perustuslakivaliokunnan lausunto 19/1997 vp.

PeVL 11/2002

Perustuslakivaliokunnan lausunto 11/2002 vp.

PeVL 65/2002

Perustuslakivaliokunnan lausunto 65/2002 vp.

PeVL 70/2002

Perustuslakivaliokunnan lausunto 70/2002 vp.

PeVL 8/2003

Perustuslakivaliokunnan lausunto 8/2003 vp.

PeVL 4/2006

Perustuslakivaliokunnan lausunto 4/2006 vp.

PeVL 2008

Luonnos perustuslakivaliokunnan lausunnosta hallituksen esityksestä HE 53/2008, 11.6.2008.

PeVL 42/2010

Perustuslakivaliokunnan lausunto 42/2010 vp.

PeVL 2/2011

Perustuslakivaliokunnan lausunto 2/2011 vp.

PeVL 20/2012

Perustuslakivaliokunnan lausunto 20/2012 vp.

PeVL 51/2016

Perustuslakivaliokunnan lausunto 51/2016 vp.

PeVL 52/2016

Perustuslakivaliokunnan lausunto 52/2016 vp.

PeVL 26/2017

Perustuslakivaliokunnan lausunto 26/2017 vp.

PeVL 44/2017

Perustuslakivaliokunnan lausunto 44/2017 vp.

PeVL 15/2018

Perustuslakivaliokunnan lausunto 15/2018 vp.

PeVM 25/1994

PeVM 25/1994 vp – HE 309/1993 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö 25/1994 vp hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta HE 309/1993 vp.

PeVM 10/1998

PeVM 10/1998 vp – HE 1/1998 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö 10/1998 vp hallituksen esityksestä uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi HE 1/1998 vp.

Pohjolainen 2016

Pohjolainen, Teuvo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 11.11.2016.

Puronen 2015

Puronen, Pertti. Perintö- ja lahjaverotus, 11. uudistettu painos. Talentum Media Oy 2015.

PYL 2004

Perheyritysten liitto ry. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 84/2004, 14.5.2004 (muistio 5.2.2004).

PYL 2005

Perheyritysten liitto. Lausunto valtiovarainministeriön vero-osastolle luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, 15.8.2005.

Saraviita 1999

Saraviita, Ilkka. Perustuslakivaliokunnan rooli perusoikeusjärjestelmän kehittämisesä. Teoksessa Liisa Nieminen (toim.); Perusoikeudet Suomessa. KAUPPAKAAARI OYJ, Lakimiesliiton Kustannus, 1999, s. 29–71.

Saraviita 2005

Saraviita, Ilkka. Suomalainen perusoikeusjärjestelmä. Talentum Media Oyj, 2005.

Saraviita 2011

Saraviita, Ilkka. Perustuslaki. Talentum Media Oy, 2011.

Sasi 2009

Sasi, Kimmo. Asiantuntijat perustuslakivaliokunnan lausuntotyössä. Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 153–166.

Sasi 2018

Sasi, Kimmo. Artikkelissa *Perustuslakivaliokunnalle kovaa kritiikkiä sote-käsittelyn alla: ”Strutsi, joka työntää päänsä pensaaseen”*, Iltalehti,

29.5.2018, https://www.iltalehti.fi/politiikka/a/201805292200976106?_ga=2.161475636.806642590.1579244678-884309087.1579244678,
viitattu 17.1.2020.

Scheinin 1991

Scheinin, Martin. Ihmisoikeudet Suomen oikeudessa. Suomalainen lakimiesyhdistys, 1991.

Seppänen 2019

Seppänen, Harri. Verohallinnon ohje: varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa – osa II: yrityksen arvonmäärityksen menetelmien arviointia. Artikkel, Edilex, 2019

Söderlund 2009

Söderlund, Seppo. Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum Media Oy, 2009.

Tikka 1999

Tikka, Kari S. Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. Lakimies 6–7/1999, s. 982–994.

Tikka 2004

Tikka, Kari S. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 84/2004, 13.5.2004.

Timonen 1998

Timonen, Pekka. Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 1998.

Tuori 2008

Tuori, Kaarlo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 26.5.2008.

Tuori 2009

Tuori, Kaarlo. Perustuslain tuomioistuinvalvonnan ultima ratio -perustelu ja perustuslain 106 §:n ilmeisyysvaatimus. Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 319–335.

Tuori–Lavapuro 2011

Tuori, Kaarlo – Lavapuro, Juha. Perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvollisuus. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 809–820.

Urpilainen 2016

Urpilainen, Matti. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

Urpilainen 2017

Urpilainen, Matti. Eläketulon lisävero ja metsälahjavähennys perustuslakikysymyksinä. Verotus 2/2017, s. 170–180.

VaVM 37/2000

VaVM 37/2000 vp – HE 104/2000 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 37/2000 hallituksen esityksestä laiksi perintö- ja lahjaverolain 57 §:n muuttamisesta HE 104/2000 vp.

VaVM 5/2004

VaVM 5/2004 vp — HE 84/2004 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 5/2004 hallituksen esityksestä laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta HE 84/2004 vp.

VaVM 46/2014

VaVM 46/2014 vp — HE 364/2014 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 46/2014 hallituksen esityksestä laiksi perintö- ja lahjaverolain 56 §:n muuttamisesta HE 364/2014 vp.

VATT 2010

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Valmisteluraportit 5 – Verotuet Suomessa 2009. Kröger, Outi – Rauhanen, Timo (toim.), 2010.

Verohallitus 2004

Verohallituksen ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 535/345/2004, antopäivä 24.6.2004, voimassa 24.6.2004–16.3.2010.

Veronmaksajat 2005

Veronmaksajain keskusliitto. Lausunto valtiovarainministeriön vero-osastolle luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräksi niihin liittyviksi laeiksi, 16.8.2005.

Viitala 2018

Viitala, Tomi. Osakeyhtiön voitonjaon verotus. Helsingin Kamari Oy/Helsingin seudun kauppakamari, 2018.

Viljanen 2001

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. Werner Söderström Lakitieto Oy, 2001.

Viljanen 2008

Viljanen, Veli-Pekka. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 30.5.2008.

Viljanen 2011a

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien soveltamisala. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 89–137.

Viljanen 2011b

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien rajoittaminen. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 139–170.

Viljanen 2011c

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien merkitys lainsäädäntötyössä. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 833–849.

Viljanen 2016

Viljanen, Veli-Pekka. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

VH 2010

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 57/349/2010, antopäivä 17.3.2010, voimassa 17.3.2010–14.2.2011.

VH 2011a

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 137/349/2011, antopäivä 15.2.2011, voimassa 15.2.2011–24.8.2017.

VH 2011b

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 547/349/2011, antopäivä 25.8.2011, voimassa 25.8.2011–31.8.2017.

VH 2013

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero A67/200/2013, antopäivä 15.5.2013, voimassa 15.5.2013–31.8.2017.

VH 2017

Verohallinnon ohje osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero A56/200/2017, antopäivä 1.9.2017, voimassa 1.9.2017–12.3.2020.

VH 2018

Verohallinnon ohje varojen arvostamisesta perintö- ja lahjaverotuksessa. Diaarinumero A121/200/2018, antopäivä 25.9.2018, voimassa 1.1.2019–31.12.2019.

VH 2019

Verohallinnon ohje varojen arvostamisesta perintö- ja lahjaverotuksessa. Diaarinumero VH/5096/00.01.00/2019, antopäivä 21.11.2019, voimassa 1.1.2020 – toistaiseksi.

VH 2020a

Verohallinnon ohje osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero VH/1495/00.01.00/2020, antopäivä 13.3.2020, voimassa 13.3.2020 – toistaiseksi.

VH 2020b

Verohallinto. Tiedot muun kuin julkisesti noteeratun osakkeen vertailuarvosta ja maatalouteen kuuluvan osuuskunnan osuuden verotusarvosta – Osakkeen vertailuarvo, verovuodelle 2019. Saatavilla: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/tietosuoja-ja-julkisuus/verotuksen_julkiset_tiedo/muut_julkiset_tiedo/ Viitattu 30.4.2019.

VM 1993

Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän muistio 31.1.1993. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4.

VM 2005

Valtiovarainministeriö. Luonnos hallituksen esitykseksi laiksi varallisuusverolain kumoamisesta, laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. Hanke VM049:00/2005.

VM 2010

Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti 21.12.2010. Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010.

VM 2014

Valtiovarainministeriön muistio 6.11.2014. Yritysten sukupolvenvaihdosten helpottaminen verotuksen keinoin. Raportissa: Valtiovarainministeriö, Selvitys keinoista yritysten sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi 11.11.2014, hankenumero VM 126:00/2014.

VM 2020

Valtiovarainministeriön verotukityöryhmän raportti. Verotuet 2018–2020, 17.2.2020.

Saatavilla: https://vm.fi/documents/10623/15806635/Verotuet+2018+-+2020e_17022020_p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6sper%C3%A4iset_muutokset.pdf/b21a4195-3b2b-abc0-1486-de0a322be9be/Verotuet+2018+-+2020e_17022020_p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6sper%C3%A4iset_muutokset.pdf

Viitattu 27.8.2020.

Wiberg 2003

Wiberg, Matti. Perustuslakivaliokunta asiantuntija-areenana. Lakimies 6/2003, s. 967–991.

Wikström 2011

Wikström, Kauko. Millä tavalla perustuslaki ohjaa muuta lainsäädäntöä? Teoksessa Pakarinen, Auri – Hyvärinen, Anna – Ervasti Kaius (toim.); Lainvalmistelu, tutkimus, yhteiskunta. Jyrki Talan juhla-kirja, Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, 2011, s. 87–97.

Wikström–Ossa–Urpilainen 2015

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti. Vero-oikeuden yleiset opit, Helsingin Kamari Oy, Helsingin seudun kauppakamari, 2015.

Wuolijoki 2016

Wuolijoki, Sakari. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle: HE 175/2016, 16.11.2018.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina. Veroprosessioikeus. Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti

tuloverotuksessa. Alma Talent Oy, 2011. Verkkoersio, Alma Talent Verk-
kokirjahylly.

Oikeuskäytäntö

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2002:17

KHO 2003:53

KHO 2011:1

KHO 2014:33

KHO 2014:120

KHO 2015:166

KHO 2018:129

Korkein oikeus

KKO 2004:26

KKO 2008:83

KKO 2015:14

Lyhenteet

ArvL	laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
EtyöJ	eduskunnan työjärjestys 17.12.1999/40
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
MML	Maanmittauslaitos
OYL	osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
PeV	eduskunnan perustuslakivaliokunta
PeVL	perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	perustuslakivaliokunnan mietintö
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
PYL	Perheyrittäjien liitto ry
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
spv	sukupolvenvaihdos
TVL	tuloverolaki 30.12.1992/1535
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VeronkantoL	veronkantolaki 12.1.2018/11
VH	Verohallinto
VVL	varallisuusverolaki 30.12.1992/1537

VvMA

valtiovarainministeriön asetus

VvMP

valtiovarainministeriön päätös

1 Johdanto

1.1 Tutkimusaiheen tausta

Perintö- ja lahjaverolain (12.7.1940/378, jäljempänä PerVL) pääsäännön mukaan perintö- ja lahjavero määräytyy varallisuuden käyvän arvon eli varallisuuden todennäköisen luovutushinnan perusteella (PerVL 9 §). Tähän pääsääntöön merkittävän poikkeuksen tekee PerVL 55 §:n (8.12.1994/1110) sukupolvenvaihdoshuojennus, jonka soveltuessa maksuunpantava perintö- tai lahjavero määräytyy käypää arvoa merkittävästi alemman arvon perusteella. Sukupolvenvaihdossäännöksen soveltuessa verovelvollinen saa edukseen myös PerVL 56 §:n (29.4.1994/318) mukaisen verrattain pitkän, jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan perintö- tai lahjaveron maksamiseksi. Sukupolvenvaihdoshuojennuksesta käytetään jäljempänä myös yksinkertaisempaa ilmaisu *huojennus*.

Huojennussäännökset lisättiin perintö- ja lahjaverolakiin vuonna 1979¹ ja säännökset ovat useista niihin tehdyistä muutoksista huolimatta pysyneet perusrakenteeltaan melko muuttumattomina. Huojennussäännösten pohjimmaisena tavoitteena niiden säätämisestä lähtien on ollut maatilatalouden ja yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen ja työpaikkojen säilyttäminen. Säännöksillä on pyritty estämään perintö- tai lahjaverosta johtuva maatilatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen niissä tapauksissa, joissa tällainen varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle².

Huojennussäännöksiä voidaan soveltaa lahjana tai perintönä saatuun maatalaan, muuhun yritykseen tai osaan niistä. Maatilan tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan PerVL 57 §:n (15.12.2000/1084) mukaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilan tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista. Huojennuksen saamisen edellytyksenä on lisäksi muun muassa se, että verovelvollinen jatkaa saamillaan varoilla maatalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa (PerVL 55.1 §). Huojennusetu menetetään,

¹ Laki perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta (318/1979, voimaan 1. toukokuuta 1979).

² Ks. HE 290/1978, s. 2.

jos pääosa varallisuudesta, josta huojenus on myönnetty, luovutetaan ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimitamispäivästä (PerVL 55.6 §).

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa osakeyhtiön osakkeita koskevaan lahjaan tai perintöön, maksuunpantavan veron perusteeksi asetetaan 40 prosenttia varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (22.12.2005/1142), jäljempänä ArvL tai arvostamislaki) mukaan määräytyvästä, yrityksen nettovarallisuuden pohjautuvasta, osakkeen vertailuarvosta. Tämä maksuunpantavan veron perusteeksi asetettava arvo, josta käytetään jäljempänä ilmaisua *spv-arvo*, on siten merkittävästi alhaisempi kuin PerVL 9 §:n pääsäännön mukaan määräytyvä käypä arvo. Spv-arvo on pääsääntöisesti alhaisempi kuin 40 prosenttia käyvästä arvosta, koska vertailuarvo itsessään on lähes poikkeuksetta alhaisempi kuin käypä arvo – usein jopa merkittävästi alhaisempi.

Huojennussäännösten soveltuessa verovelvollisen saama veroetu on merkittävä, koska huojenus alentaa pääsäännön mukaan lasketun perintö- tai lahjaveron määrää huomattavasti sekä antaa verovelvolliselle pitkän korottoman maksuajan veron maksamiseksi. Esimerkiksi vuonna 2006 huojenus alensi yritysvarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron määrän 21,5 prosenttiin siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojenusta.³ Vuoden 2015 veroaineistossa sellaisista lahjoista, joissa oli luovutettu pelkästään huojenuskelpoista yritysvarallisuutta ja joissa maksettavaksi jäänyt vero oli vähintään 1 700 euroa, maksuunpantu vero oli keskimäärin noin 23,6 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.⁴ Vuoden 2013 tapauksissa, joissa oli lahjoitettu pelkästään huojenuksen piiriin kuuluvaa yritysvarallisuutta ja joista oli käytettävissä tieto varallisuuden käyvästä arvosta, keskimääräinen saajakohtainen efektiivinen veroaste oli 2,8 prosenttia.⁵

³ HE 53/2008, s. 13.

⁴ Ks. HE 175/2016, s. 7–8. Tapauksia oli 400. Näihin varoihin kohdistunut huojenus oli yhteensä 45,9 m€ ja huojenuksen jälkeen maksettavaksi jäänyt vero 14,2 m€.

⁵ Ks. HE 364/2014, s. 2 & VM 2014, s. 6–7: Keskimääräinen saajakohtainen efektiivinen veroaste = saajakohtaisten efektiivisten veroprosenttien aritmeettinen keskiarvo. Tiedot koskevat 75 % tapauksista, joissa luovutettiin vain yritysvarallisuutta ja joihin huojenussäännöstä sovellettiin (25 %:n osalta tieto käyvästä arvosta on puuttunut). Efektiivisellä veroasteella tarkoitetaan maksuunpantavan veron suhdetta saadun perinnön tai lahjan käypään arvoon.

Koska huojennussäännökset johtavat merkittävän eriasteiseen verotukseen eri perinnön- ja lahjansaajien välillä, on niillä merkitystä Suomen perustuslaissa (11.6.1999/731, jäljempänä perustuslaki tai PL) säädetyn yhdenvertaisuuden kannalta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Tämän yleisen yhdenvertaisuussäännöksen katsotaan pitävän sisällään mielivallan kiellon sekä vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa.⁶ Jos tapausten samanlaisuuden arviointi perustetaan perintönä tai lahjana saadun varallisuuden käypään arvoon, on selvää, etteivät huojennussäännökset täytä tätä vaatimusta.

Tämän huojennussäännösten yleisen ongelman lisäksi haasteita yhdenvertaisuuden kannalta aiheuttaa useat huojennussäännöksiin sisältyvät, sanamuodoltaan tulkinnanvaraiset käsitteet ja ilmaisut sekä niitä koskeva tulkintakäytäntö. Haasteita liittyy muun muassa siihen, mitä pidetään PerVL 55 §:n tarkoittamana *yrityksenä* ja *yritysvarallisuutena*. Käsitteiden tulkintakäytäntö on saattanut johtaa siihen, että kahta suhteellisen samanlaisen osakeyhtiön osakkeita saanutta verovelvollista verotetaan selvästi eriasteisesti ja siihen, että samanlaisesta varallisuudesta – esimerkiksi pörssiosakkeista – maksetaan merkittävän eriasteinen perintö- tai lahjavero riippuen siitä, onko varallisuus yrityksen vai yksityishenkilön omistuksessa. Haasteita liittyy myös siihen, mitä pidetään PerVL 55.1 §:n tarkoittamalla tavalla *yritystoiminnan jatkamisena*. Jatkamisvaatimusta koskevan oikeuskäytännön perusteella esimerkiksi alaikäinen, osakeyhtiön osakkeita perinnöksi tai lahjaksi saava verovelvollinen ei voi täyttää jatkamisvaatimusta⁷.

Yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisia ovat myös huojennuksen määrän laskemisessa sovellettavat säännökset, jotka johtavat siihen, että huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta saattaa huojennuksen saavien verovelvollisten välillä muodostua huomattavan erilaiseksi. Tämän lisäksi laskentasäännökset laajentavat huojennussäännösten yleistä yhdenvertaisuusongelmaa, koska ne saattavat johtaa jopa lähes täyteen verovapauteen huojennuskelpoista varallisuutta koskevassa perintö- tai

⁶ Ks. esim. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 230.

⁷ KHO 2011:1 & KHO 2015:166.

lahjaverotuksessa⁸. Huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta vaihtelee tapauskohtaisesti noin 60 prosentin ja lähes täyden verovapauden välillä. Sijoittuminen tälle vaihteluvälille määräytyy osin sattumanvaraisesti.

Selvästi eriasteisen verokohtelun takia huojennussäännösten voidaan katsoa johtavan PL 6.1 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuuden rajoitukseen. Perustuslain 22 § asettaa lainsäätäjälle lähtökohtaisen vaatimuksen siitä, ettei tavallisella lailla voida rajoittaa perusoikeuden toteutumista. Yhdenvertaisuutta, kuten useita muitakin sanamuodoltaan ehdottomia perusoikeuksia, voidaan kuitenkin perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla rajoittaa tavallisella lailla⁹. Hyväksyttävyyden edellytyksenä on perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttyminen¹⁰. Rajoituksen olennaisen sisällön – kuten laajuuden – tulee esimerkiksi täsmällisesti ilmetä laista¹¹. Rajoituksen tulee myös olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima eikä se saa mennä pidemmälle kuin on perusteltua ottaen huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavaan oikeushyvään¹².

Keskeisin asema sen varmistamisessa, ettei perusoikeuksia rajoiteta tavallisella lailla, joka ei täytä perusoikeuksien yleisiä rajoitusedellytyksiä, on eduskunnan perustuslakivaliokunnalla (jäljempänä perustuslakivaliokunta tai PeV).¹³ Perustuslakivaliokunta antaa lausuntonsa PL 74 §:n mukaan kuitenkin ainoastaan sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta eikä se voi omatoimisesti ryhtyä tutkimaan lakiehdotuksen perustuslainmukaisuutta. On siten mahdollista, että perusoikeuskytkennän omaava laki hyväksytään ilman, että perustuslakivaliokunta on antanut siitä lausuntoaan. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännökset eivät ole käyneet läpi perustuslakivaliokunnan arviointia säännösten perustuslainmukaisuudesta, vaikka niillä on

⁸ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 647. *Puronen* mukaan tiedossa on ennakkoratkaisuja, joissa veron määrä on -- ääritapauksessa jopa 0,04 promillea lahjan käyvästä arvosta. Huojennussäännökset eivät voi johtaa täyteen verovapauteen, koska maksettavan veron määrä on aina vähintään 850 euroa (PerVL 55.4 §).

⁹ HE 309/1993, s. 29 & *Viljanen* 2011b, s. 147.

¹⁰ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 147.

¹¹ PeVM 25/1994, s. 5 & HE 309/1993, s. 29–30.

¹² PeVM 25/1994, s. 5.

¹³ Ks. esim. HE 1/1998, s. 51–52.

ilmiselvä kytkentä PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännökseen¹⁴. Tätä kytkentää ei kuitenkaan säännösten säätämisvaiheessa tai säännöksiin tehtyjen muutosten yhteydessä ennen vuotta 2008 tunnistettu eikä huojennussäännöksiä koskevia lakiesityksiä ollut viety perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi.

Huojennussäännösten merkitys PL 6.1 §:n kannalta nousi esiin vuonna 2008, kun huojennuksen määrää esitettiin hallituksen esityksessä HE 53/2008 kasvatettavaksi niin, että veron peruste huojennusta sovellettaessa oli laskenut 20 prosenttiin ArVL:n mukaisesta arvosta¹⁵. Valtiovarainvaliokunnalle ja perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa vahvasti esiin nostettujen, huojennussäännöksiä kokonaisuudessaan koskevien yhdenvertaisuusongelmien takia hallitus kuitenkin peruutti esityksensä ennen kuin perustuslakivaliokunta ehti antaa lausuntoaan¹⁶. Huojennussäännökset olivat päätyä perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi myös vuonna 2016, kun muun muassa PerVL 55 §:n muutosta koskeneesta lakiesityksestä HE 175/2016, annetuissa asiantuntijalausunnoissa huojennussäännösten yhdenvertaisuusongelmat nostettiin jälleen esiin ja asian arvioimista perustuslakivaliokunnassa pidettiin tarpeellisena¹⁷. Huojennussäännöksiä koskeva muutosehdotus kuitenkin poistettiin täydentävällä esityksellä, koska muiden samaan

¹⁴ Ennen vuoden 2000 perustuslakiuudistusta sanamuodoltaan vastaava yhdenvertaisuussäännös sisältyi Suomen hallitusmuodon (94/1919, jäljempänä HM) 5.1 §:än. Ennen vuoden 1993 perusoikeusuudistusta yhdenvertaisuus lain edessä koski silloisen HM 5.1 §:n mukaan vain Suomen kansalaisia. Muuten se vastasi sisällöltään nykyistä, *ihmisiä* koskevaa yhdenvertaisuussäännöstä.

¹⁵ Ks. HE 53/2008, s. 18–20. Hallitus katsoi, ettei sääntely mukaan muodostu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastaiseksi, mutta piti silti suotavana, että asiasta pyydetäisiin perustuslakivaliokunnan lausunto.

¹⁶ Kaikki perustuslakivaliokunnalle lausuntonsa antaneet asiantuntijat *Viljasta* (2008) lukuunottamatta pitivät huojennussäännöksiä perustuslain kannalta ongelmallisena (ks. *Andersson* 2008, *Hidén* 2008a, *Kangas* 2008, *Mäenpää* 2008, *Niskakangas* 2008a, *Tuori* 2008). Säännöksiä pidettiin perustuslain kannalta ongelmallisina myös useissa valtiovarainvaliokunnan verojaostolle annetuissa lausunnoissa (ks. esim. *Linnakangas* 2008 & *Niskakangas* 2008b). Keskeisimpänä ongelmana pidettiin huojennuksen kohdistumista varsinaisen yritysvarallisuuden lisäksi myös osakeyhtiöiden sijoitusvarallisuuteen, mutta myös laskentasäännöksistä johtuvia yhdenvertaisuusongelmia nostettiin esiin (ks. esim. *Linnakangas* 2008, s. 2 & *Mäenpää* 2008, s. 3).

¹⁷ Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antamissaan lausunnoissa *Hidén* (2016a) ja *Ojanen* (2016a) katsoivat, että esitys tulisi lähettää perustuslakivaliokuntaan. *Wuolijoki* (2016) katsoi huojennussäännösten olevan perustuslainmukaisia, mutta katsoi, että esitys tulisi lähettää perustuslakivaliokuntaan, mikäli muut asiantuntijat esittävät perusteltuja epäilyksiä asiasta. Lakiesityksessä PerVL 55 §:än ehdotettiin lisättäväksi 9 momentti, jonka mukaan yritystoiminnan jatkamisen arvioimisessa perillisen jatkamisena olisi voitu pitää myös edunvalvojan toimintaa osakeyhtiössä silloin, kun alaikäisen perillisen perintöosuuteen sisältyisi sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykseksi 57 §:ssä säädetty vähintään 10 prosentin osuus osakeyhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista (HE 175/2016, s. 14). Huojennussäännösten arviointi perustuslakivaliokunnassa haluttiin siis välttää sellaista muutosta koskevan lakiesityksen yhteydessä, joka itse asiassa olisi poistanut yhdenvertaisuusongelman täysi-ikäisten ja alaikäisten perinnönsaajien välillä.

esitykseen sisältyneiden lakiehdotusten voimaansaattamista ei haluttu vaarantaa.¹⁸ Perustuslakivaliokunnan lausuntoa huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta ei siis tälläkään kertaa saatu. Huojennussäännösten ja niiden eri osien suhdetta perustuslakiin ja erityisesti PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen sekä yhdenvertaisuuden rajoituksen hyväksyttävyyteen voidaan siten pitää edelleen täsmentymättömänä.

Huojennuksen laskentasäännösten suhdetta PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännökseen ja yhdenvertaisuuden rajoitukseen voidaan tarkastella kahdella eri tavalla. Vaikutusta voidaan tarkastella osana PerVL:n huojennussääntelyn kokonaisuutta, jolloin tarkastelun kohteena on se, mitä haasteita nimenomaan laskentasäännöt aiheuttavat huojennussäännöksistä johtuvan yhdenvertaisuusrajoituksen ja sen hyväksyttävyyden kannalta. Tämän lisäksi laskentasäännöksiä voidaan arvioida erillisenä yhdenvertaisuuden rajoituksena, koska ne itsessään johtavat eriasteiseen verotukseen huojennusedun saavien verovelvollisten välillä. Verotus voi muodostua hyvin eriasteiseksi, vaikka eri verovelvollisten perintönä tai lahjana saamien osakeyhtiöiden käypä arvo ja yrityksen nettovarallisuus olisivat täysin samanlaisia. Ääritapauksessa toinen verovelvollinen maksaa perintö- tai lahja-saannostaan noin 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ja toinen vain hieman yli 0 prosenttia.

1.2 Tutkimusaihe ja sen rajaus

Tässä tutkielmassa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten suhdetta perusoikeutena turvattuun yhdenvertaisuuteen. Erityisen tarkastelun kohteena on huojennuksen laskentasäännösten vaikutus huojennussääntelyn hyväksyttävyyteen yhdenvertaisuuden ja perusoikeusjärjestelmän kannalta sekä se, onko laskentasäännöksistä itsessään aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä.

Tarkastelu rajataan osakeyhtiön osakkeita koskeviin huojennussäännösten soveltamistilanteisiin. Rajaus on tarpeen, koska maatilavarallisuutta ja muuta yritysvarallisuutta kuin

¹⁸ HE 245/2016, s. 3. Hallituksen käsityksen mukaan muutos olisi ollut ongelmaton yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta.

osakeyhtiövarallisuutta koskevat huojennusta sovellettaessa eri arvostussäännöt. Muut yritykset rajataan tarkastelun ulkopuolelle myös siksi, että niiden osuus huojennussäännösten soveltamistapauksista on pieni ja niitä koskevat luovutukset ovat arvoltaan pääsääntöisesti selvästi osakeyhtiön osakkeita koskevia luovutuksia pienempiä. Maatilojen ja muiden yritysten huojennukseen liittyvät yhdenvertaisuusongelmat ovat myös luonteeltaan osin erilaisia kuin osakeyhtiöitä koskevat. Osakeyhtiöstä käytetään tutkielmassa ilmaisuja *yritys*, *yhtiö* sekä *osakeyhtiö*, jotka tässä tutkielmassa rinnastuvat toisiinsa.

Tarkastelun ulkopuolelle jätetään pääosin myös yleinen varallisuuden arvostamiseen ja käyvän arvon määrittämiseen liittyvä problematiikka, joka jo itsessään on huomattavan laaja-alainen tutkimusaihe. Käyvän arvon määrittämistä tarkastellaan kuitenkin sen verran kuin tutkielman aiheen kannalta on tarpeen. Käyvän arvon tarkastelussa Verohallinnon ohjeistuksen mukainen käyvän arvon määrittäminen otetaan annettuna ja riidattomana, todelliseen arvoon johtavana, vaikka sitä se ei tosiasiallisesti ole. Tutkielman aiheen rajauksen vuoksi tämä on kuitenkin katsottu tarkoituksenmukaiseksi.

Tarkastelu suunnataan niihin osakeyhtiön osakkeita koskevien laskentasäännösten osiin, joista aiheutuvien yhdenvertaisuusongelmien arvioidaan olevan selvimpiä ja yleisimpiä. Näitä ovat vertailuarvon käyttäminen yleisesti sekä vertailuarvon laskemiseen sisältyvät arvostamisajankohtaa ja vertailuarvon nousun rajoittamista koskevat säännökset. Muut laskentasäännöksiin liittyvät, yhdenvertaisuuden kannalta merkitykselliset seikat jätetään tarkastelun ulkopuolelle. Tutkimusaiheen ulkopuolelle rajataan myös PerVL 55.2 §:n yritysvarallisuuden käsite, vaikka sekin olisi mahdollista lukea osaksi laskentasäännöksiä, ja vaikka huojennussäännöksiin liittyvät yhdenvertaisuusongelmat on vahvimmin liitetty juuri siihen, mikä kaikki osakeyhtiön varallisuus kuuluu huojennuksen piiriin. Rajaus on kuitenkin tarpeen, koska yritysvarallisuuden käsitteen tulkinnanvaraisuuden takia sen sisällön arvioiminen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta on luonteeltaan erilaista kuin muiden, sanamuodoltaan tarkempien ja siten vähemmän tulkinnanvaraisten laskentasäännösten. Yritysvarallisuuden käsitteen sisällön suhde yhdenvertaisuuteen muodostaisi myös jo itsessään laajan tutkimusaiheen. Tämän tutkielman tekijä tekeekin samanaikaisesti Helsingin yliopiston oikeustieteelliseen tiedekuntaan palautettavaa pro gradu -tutkielmaa, jossa tarkastelun kohteena on huojennussäännösten yleinen

yhdenvertaisuusongelma ja erityisesti käsitteiden *yritys* ja *yrittäjä* sisällön merkitys yhdenvertaisuuden kannalta.

Tämän tutkielman aihe keskittyy yksityiskohtaisemmin muiden laskentasäännösten osien aiheuttamaan yhdenvertaisuusongelmaan ja tutkielman aiheen lähtökohtana voidaan pitää tilannetta, jossa huojennuksen piiriin kuuluva varallisuus on jo määritetty ja muut huojennuksen saamisen edellytykset todettu täyttyvän. Huojennussäännösten yleistä yhdenvertaisuusongelmaa käsitellään siinä laajuudessa kuin laskentasäännösten vaikutusten arvioimisen kannalta on tarpeen. Huolimatta kummankin tutkielman samansuuntaisesta tutkimusaiheesta, tutkielmat ovat toisistaan erillisiä tutkimuksia. Tutkimusaiheiden samankaltaisuuden vuoksi tutkielmat ovat sisällöltään osin samanlaisia, kuten esimerkiksi luvut yhdenvertaisuudesta perusoikeutena ja yhdenvertaisuudesta verotuksessa.

Tutkimuskysymykset, joihin tässä tutkielmassa vastataan ovat:

- 1. Mikä on perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusedun sisältö ja miten osakeyhtiön osakkeita koskeva huojennus lasketaan?*
- 2. Mikä on PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen sisältö ja mikä merkitys sillä on verotuksessa?*
- 3. Mitä haasteita huojennuksen laskentasäännökset aiheuttavat yhdenvertaisuuden kannalta?*
- 4. Onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä?*

Ensimmäinen, huojennuksen sisältöä ja laskemista koskeva tutkimuskysymys on olennainen sen määrittämiseksi, kuinka eriarvoiseen verotukseen huojennussäännökset ja huojennuksen laskentasäännökset johtavat. Erilaisen kohtelun asteen tarkastelu on olennaista arvioitaessa säännösten suhdetta yhdenvertaisuuteen ja yhdenvertaisuuden rajoittamisen hyväksyttävyyttä. Toinen tutkimuskysymys johtaa tarkastelemaan sitä, mitä yhdenvertaisuudella perusoikeutena tarkoitetaan ja mikä merkitys sillä on verotuksessa. Myös tämä kysymys on oleellinen arvioitaessa säännösten suhdetta yhdenvertaisuuteen, koska ilman yhdenvertaisuussäännöksen sisällön määrittämistä olisi mahdotonta ottaa kantaa

seuraaviin tutkimuskysymyksiin eli siihen, miten laskentasäännökset rajoittavat yhdenvertaisuutta ja onko tämä rajoitus hyväksyttävä. Kolmas tutkimuskysymys johtaa tarkastelemaan yksityiskohtaisemmin laskentasäännöistä johtuvia, keskenään osin eri luonteisia yhdenvertaisuusongelmia. Neljäs tutkimuskysymys johtaa vastaamaan koko tutkielman kannalta olennaisimpaan kysymykseen eli siihen, onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä.

1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Lainopin tutkimuskohteena on voimassaoleva oikeus ja sen tehtävänä on muun muassa selvittää oikeusnormien sisältö esittämällä tulkintakannanottoja siitä, miten säännöksiä tulisi soveltaa.¹⁹ Materiaalina tässä tulkinnassa ovat oikeusnormilauseet, siis esimerkiksi lakiteksti, jotka antavat kielellistä informaatiota oikeusnormien sisällöstä²⁰. Oikeusnormi on tämän oikeusnormilauseen ilmaisema merkityssisältö, joka selvitetään oikeusnormilauseetta tulkitsemalla²¹. Tulkinta-tehtävän lisäksi lainopilla on myös systematisointitehtävä, jonka tehtävänä on järjestää ja rakentaa oikeusnormeista yhtenäinen ja johdonmukainen kokonaisuus. *Timosen* (1998) mukaan systematisoinnissa on yksinkertaisimmillaan kysymys normien välisten suhteiden selvittämisestä²².

Tutkimuksessa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännösten ja perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen keskinäistä suhdetta. Tämän suhteen määrittämiseksi tulee ensin selvittää laskentasäännösten sekä perustuslain yhdenvertaisuussäännösten ilmentämien oikeusnormien sisältö. Ilman sisällön määrittämistä keskinäiseen suhteeseen olisi mahdotonta ottaa kantaa. Säännösten välinen yhteys saattaisi jäädä jopa kokonaan havaitsematta.

¹⁹ Ks. esim. *Hirvonen* 2011, s. 21–22 & *Timonen* 1998, s. 12.

²⁰ Ks. *Hirvonen* 2011, s. 23 & *Aarnio* 2011, s. 29.

²¹ Ks. esim. *Aarnio* 2011, s. 30.

²² *Timonen* 1998, s. 12.

Säännösten keskinäistä suhdetta ei kuitenkaan voida määrittää pelkästään selvittämällä niiden ilmaisemien oikeusnormien sisältö, koska säännösten välinen suhde jäisi edelleen täsmentymättömäksi. Tarvitaan lisäksi lainopin toista tehtävää, systematisointia, jonka avulla näiden toisistaan etäisiltä vaikuttavien, vain rajattuja erityistapauksia koskevan PerVL 55 §:n ja hyvin periaateluontoisen perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen välinen yhteys ja niiden keskinäinen suhde voidaan määrittää. Osana systematisointia tulee määrittää ensinnäkin säännösten hierarkkinen järjestys. On selvää, että perusoikeussäännöksillä on etusija suhteessa tavallisiin lakeihin, jos ne ovat ristiriidassa keskenään. Ristiriidan olemassaolon arvioimisessa ei kuitenkaan voida tukeutua pelkästään tavallisen lain ja perustuslaintasaisen säännöksen sisältöjen vertaamiseen. Perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen asettama vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa, jättää väistämättä avoimeksi sen, miten tapausten samanlaisuutta tulisi arvioida. Kyse ei ensinnäkään voi olla absoluuttisesta samanlaisuudesta, koska identtisiä tapauksia kaikissa mahdollisissa oikeudellisesti merkittävissä seikoissa tuskin voi olla olemassa. Samanlaisuutta ei myöskään voida arvioida kaikilla oikeudenaloilla samalla tavalla. Perintö- ja lahjaverotuksessa samanlaisuusarviointi olisi luonnotonta kohdistaa esimerkiksi verovelvollisten terveydentilaan, joka taas esimerkiksi sosiaalioikeudessa saattaisi olla luontevin tapa arvioida samanlaisuutta. Sen löytämiseksi, miten samanlaisuutta tulisi arvioida vero-oikeudessa ja erityisesti perintö- ja lahjaverotuksessa, voidaan tukeutua vero-oikeuden yleisiin oppeihin muun muassa verotuksen tavoitteista ja siitä, mitä pidetään hyvän ja tavoitellun verojärjestelmän ominaispiirteinä sekä siitä, mitä yleisiä periaatteita verojärjestelmäämme sisältyy.

Samanlaisuusarvioinnin ominaispiirteidenkään selvittäminen ei kuitenkaan riitä sen määrittämiseksi, onko jokin tietty verolain säännös, kuten PerVL 55 § ristiriidassa PL 6.1 §:n tarkoittaman yhdenvertaisuusvaatimuksen kanssa, koska yhdenvertaisuutta voidaan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla rajoittaa. Rajoittamisen hyväksyttävyyden arviointi perustuu lakiin kirjaamattomiin yleisiin rajoitusedellytyksiin, jotka voidaan lukea perusoikeuksien yleisiin oppeihin. Näiden yleisten oppien avulla voidaan tarkastella sitä, miten ja millä edellytyksin yhdenvertaisuutta voidaan rajoittaa.

Perusoikeuksia koskevat yleiset opit ovat tarpeen myös sen määrittämisessä, mikä on perusoikeuksien yleinen merkitys esimerkiksi lainsäätäjän tai lainsoveltajan kannalta.

Perusoikeuksia ja vero-oikeutta koskevat yleiset opit ovat keskeisessä asemassa arvioitaessa PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännösten ja PL 6.1 §:n keskinäistä suhdetta, koska ne mahdollistavat yhteyden luomisen näiden eritasoisten ja luonteeltaan erilaisten säännösten välille. Tämän yhteyden määrittämisessä ja keskinäisen suhteen selvittämisessä on siten pohjimmiltaan kyse systematisoinnista: säännösten sisältö ja niiden paikka oikeusjärjestelmässä selvitetään ja määritetään se, miten ne jäsenyvät suhteessa toisiinsa osana oikeusjärjestystä ja oikeusjärjestelmää. Tämän tutkielman aiheen luonteen vuoksi kyse on lopulta *Kankaan* (1997) ajatusta mukaillen oikeusjärjestyksen sisäisten jännitteiden osoittamisesta²³.

Lainopilliselle tutkimukselle tyypilliseen tapaan tutkielmassa sitoudutaan oikeuslähdeoppiin, joka määrittää sen oikeudellisen materiaalin, jota tulkinnassa ja systematisoinnissa voidaan käyttää, miten tätä materiaalia käytetään sekä sen, mikä on eri oikeuslähteiden keskinäinen hierarkia. *Kankaan* (1997) mukaan ”-- oikeuslähdeoppi on teoreettinen analyysi siitä informaatioaineistosta, jonka varassa lainopin lauseita tuotetaan”²⁴. Oikeuslähde on se peruste, joka tekee oikeusnormia koskevasta tulkintakannanotosta oikeudellisen²⁵. *Laakson* (2012) mukaan oikeuslähteiksi voidaan luonnehtia kaikki se aineisto, jonka pohjalta lainopillinen tulkintakannanotto pitää johtaa tai josta se voidaan johtaa²⁶. *Aarnio* (2011) jakaa oikeuslähteet kolmeen eri kategoriaan niiden velvoittavuuden asteen mukaan. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maan tapa²⁷. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinten ennakkoratkaisut.²⁸

²³ Ks. *Kangas* 1997, s. 106, jossa hän toteaa, että: ”Systematisointi ei ole väline [oikeusjärjestyksen] inkoherenssin häivyttämiseksi. Se on keino osoittaa oikeusjärjestyksen sisäiset jännitteet”.

²⁴ *Kangas* 1997, s. 100.

²⁵ Ks. esim. *Aarnio* 2011, s. 65.

²⁶ *Laakso* 2012, s. 325.

²⁷ Maan tavalla tarkoitetaan yleistä käytäntöä, jonka tuomioistuin on ottanut ratkaisunsa perusteeksi. Maan tapa on velvoittava oikeuslähde, jos lakia ei ole. *Aarnion* mukaan tavan oikeudeksi muuttumista koskevia tilanteita syntyy käytännössä enää harvoin, koska valtaosa oikeudesta on kirjoitettu lakitekstin muotoon (*Aarnio* 2011, s. 71).

²⁸ *Aarnio* 2011, s. 68–69.

Lainsäätäjän tarkoitus ilmenee lainvalmisteluaineistosta, jonka käyttämiselle tulkintaperusteena *Aarnio* esittää seuraavat ohjeet:

- 1) Mitä vanhemmat lainvalmistelutyöt ovat, sitä vähemmän niillä on tulkintahetkellä painoarvoa.
- 2) Mitä kauempana eduskunnan lopullisesta päätöksenteosta lainvalmisteluaineisto on, sitä varovaisemmin siihen on suhtauduttava tulkintaperusteena.²⁹

Esimerkiksi hallituksen esitys on siten vahvemmassa asemassa kuin sitä mahdollisesti edeltänyt komiteamietintö, mutta toisaalta heikommassa asemassa kuin siitä annettu valiokuntamietintö tai -lausunto.

Kolmanteen kategoriaan, sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat muun muassa oikeuskirjallisuus, käytännölliset argumentit, yleiset oikeusperiaatteet sekä eettiset ja moraaliset perusteet. Kiellettyjä oikeuslähteitä ovat *Aarnion* mukaan esimerkiksi avoimen puoluepoliittiset argumentit. Näiden kategorioiden keskinäistä tärkeysjärjestystä *Aarnio* (2011) kuvaa tuomioistuinratkaisun kannalta. Vahvasti velvoittavan oikeuslähteen syrjäyttämisestä seuraa tuomarille virkavirhe, koska ratkaisu ei ole laillinen. Heikosti velvoittavan oikeuslähteen syrjäyttäminen ei johda lainvastaiseen ratkaisuun, mutta nostaa todennäköisyyttä sille, että päätös muuttuu ylemmässä oikeusasteessa tai vastaavanlaisen tapauksen tullessa uudelleen käsittelyyn. Sallitut oikeuslähteet vahvistavat esitettyjä argumentteja ja lisäävät tulkinnan tai ratkaisun uskottavuutta.³⁰ *Timosen* (1998) mukaan oikeuslähteiden luokittelu niiden velvoittavuuden perusteella olisi kuitenkin lainopin metodiohjeena hylättävä. Hänen mukaansa kannanottojen oikeuslähteiden etusijajärjestyksestä tulisi olla lainopissa avoimempia ja vähemmän täsmällisiä.³¹ Velvoittavuuden asteet eivät *Aarnion* (1989) mukaan ole tutkijan kannalta lainkäyttötoimintaa vastaavat, koska tutkijaa ei uhkaa virkavirhe tai kosketa ongelma päätöksen pysyvyydestä.³² Kovin kauas *Aarnion* luokittelusta ei tutkijakaan voi kuitenkaan irtaantua, koska laista poikkeava

²⁹ *Aarnio* 2011, s. 72. Ks. myös *Husa–Mutanen–Pohjolainen* 2008, s. 49: ”Yleissääntönä voidaan pitää, että mitä lähempänä säädöksen lopullista päätöksentekoa kirjallinen valmistelu- tai käsittelyaineisto syntyy, sitä suurempana pidetään sen argumentaatioarvoa”.

³⁰ *Aarnio* 2011, s. 69–70.

³¹ *Timonen* 1998, s. 39.

³² Ks. *Aarnio* 1989, s. 222.

tulkintakannanotto voi tuskin olla kovinkaan vakuuttava eikä heikosti velvoittaviakaan oikeuslähteitä voida perustelematta sivuuttaa³³.

Tämän tutkielman lähteinä käytetään laajasti PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä sekä perusoikeuksia koskevia lainvalmisteluaineistoja. Perusoikeuksia koskevien lainvalmisteluaineistojen tarkastelu keskittyy vuoden 1995 perusoikeusuudistukseen sekä vuoden 2000 perustuslakiuudistukseen. Huojennussäännösten tarkastelu ulotetaan säätämisvaiheen lainvalmisteluaineistojen lisäksi kaikkiin säännöksiin tehtyjä muutoksia koskeviin lainvalmisteluaineistoihin.

Huojennuksen ja sen laskentasäännösten sisällön määrittämiseksi lähteinä käytetään lainvalmisteluaineiston lisäksi oikeuskäytäntöä sekä perintö- ja lahjaverotusta yleisesti koskevaa ja huojennussäännöksiä erityisesti koskevaa kirjallisuutta. Huojennussäännösten sisällön määrittämisessä hyödynnetään osin myös Verohallinnon ohjeita, joita hyödynnetään myös sen määrittämisessä, miten huojennussäännösten sisältö verotuskäytännössä ilmenee. Tässä apuna toimii myös huojennussäännöksiä koskevien lainmuutosten esityöt, joissa on ajoittain esitetty yksityiskohtaisia tietoja soveltamistapausten ja huojennuksen määrästä.

Yhdenvertaisuussäännöksen sisällön määrittämisessä lähteenä käytetään lainvalmisteluaineiston lisäksi perusoikeuksia koskevaa kirjallisuutta. Yhdenvertaisuussäännöksen yleistä merkitystä lakien perustuslainmukaisuuden kannalta arvioidaan perustuslain esitöiden ja perusoikeuksia koskevan kirjallisuuden lisäksi myös perustuslakivaliokunnan PL 6 §:ä koskevan lausuntokäytännön avulla. Sen arvioimisessa, miten yhdenvertaisuus ilmenee ja mikä sen merkitys on verolainsäädännössä, hyödynnetään perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön lisäksi vero-oikeuden yleisiä oppeja ja veropolitiikkaa koskevaa kirjallisuutta.

³³ Ks. Aarnio 1989, s. 222, jossa hän toteaa, että ”-- jokainen *juridinen* ratkaisu on aina voitava sitoa lakiin”, ja että parhaan mahdollisen tulkinnan mallissa oikeuslähteen heikosti velvoittavuus merkitsee sitä, että oikeuslähde on käytettävä perusteluna, jos vastaan puhuvia syitä ei ole.

Huojennussäännösten ja yhdenvertaisuussäännöksen keskinäisen suhteen tarkastelussa hyödynnetään myös perustuslakivaliokunnalle ja muille valiokunnille annettuja, huojennussäännöksiä koskevia asiantuntijalausuntoja.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielman toisessa luvussa tarkastellaan huojennusedun sisältöä ja laajuutta sekä huojennuksen laskentasäännösten sisältöä, joten luku koskee ensimmäistä tutkimuskysymystä. Kolmannessa luvussa tarkastellaan yhdenvertaisuussäännöksen sisältöä, perusoikeuksien yleistä merkitystä ja perusoikeuksia koskevien yleisten oppien sisältöä. Neljännessä luvussa tarkastellaan sitä, miten vaatimus yhdenvertaisuudesta ilmenee verolainsäädännössä ja miten yhdenvertaisuus kytkeytyy verotuksen yleisiin oppeihin. Kolmas ja neljäs luku koskevat siten toista tutkimuskysymystä. Viidennessä, kolmatta tutkimuskysymystä koskevassa luvussa tuodaan esiin huojennussäännöksistä ja erityisesti huojennuksen laskentasäännöksistä johtuvia yhdenvertaisuusongelmia – siis määritetään se, miten säännökset rajoittavat PL 6.1 §:n tarkoittamaa yhdenvertaisuutta. Kuudennessa luvussa huojennussäännösten ja laskentasäännösten perusteita, tavoitteita ja vaikutuksia tarkastellaan perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten kannalta. Viimeisessä, seitsemännessä luvussa tutkimuksen keskeisimmät havainnot tuodaan tiivistetysti yhteen. Kaksi viimeistä lukua ovat siten tutkielman ydinaiheen kannalta olennaisimpia, koska niissä määritetään laskentasäännösten ja joiltain osin myös yleisesti huojennussäännösten hyväksyttävyys perusoikeusjärjestelmän kannalta ja vastataan tutkimuskysymyksistä viimeiseen eli siihen, *onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihдохuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä.*

2 Sukupolvenvaihdoshuojennus ja sen laskeminen

2.1 Käypä arvo perintö- ja lahjaverotuksen pääsääntönä

Perintö- ja lahjaverolain pääsäännön eli PerVL 9.1 §:n mukaan veron perusteeksi pannaan omaisuuden käypä arvo. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Lain esitöiden mukaan tällä tarkoitetaan todennäköistä luovutushintaa avoimilla markkinoilla riippumattomien osapuolten välillä³⁴. Verohallinnon ohjeen (VH/5096/00.01.00/2019) mukaan julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakkeen käypä arvo määritetään ensisijaisesti saman yhtiön osakkeista maksettujen eli vertailuluovutuksissa käytettyjen kauppahintojen perusteella. Vertailukelpoisuuden edellytyksenä on, että vertailuluovutus on tapahtunut lähellä verovelvollisuuden syntyhetkeä ja luovutuksen osapuolina ovat toisistaan riippumattomat tahot vapaassa markkinatilanteessa.³⁵ Lisäksi muut käypään arvoon vaikuttavat seikat tulee ottaa huomioon³⁶. Jos käypää arvoa ei voida perustaa vertailuluovutukseen, määritetään osakkeen käypä arvo yleensä yrityksen substanssiarvon ja tuottoarvon perusteella.³⁷ Julkisesti noteeraamattomien osakeyhtiöiden – ja erityisesti perheyhtiöiden – osakkeiden arvon määrittäminen vertailuluovutusten perusteella on oletettavasti harvinaista, koska osakkeilla ei juuri käydä kauppaa eikä vertailuluovutuksia näin ole olemassa tai ne eivät ole vertailukelpoisia.³⁸

Verohallinnon ohje sallii myös muiden arvonmäärittämismenetelmien käyttämisen, jos yrityksen käypä arvo voidaan perustaa ohjeen mukaista tietopohjaa laajempaan tosiasia-

³⁴ HE 144/2005, s. 24.

³⁵ VH 2019, kohta 5.1. Ks. myös esim. KHO 2014:33, jossa korkein hallinto-oikeus vahvistaa tämän kannan.

³⁶ Tällaisia seikkoja ovat ohjeen (kohta 5.1) mukaan muun muassa moniääniosakkeista maksettu epätavallisen korkea hinta päättäväisyyden saavuttamiseksi, joka osoittaa ainoastaan jo myytyjen osakkeiden käyvän arvon ja vaikuttaa tulevien kauppajien arvoihin korkeintaan kauppahintoja alentavasti. Aiemmin maksetut kauppahinnat eivät myöskään ole vertailukelpoisia, mikäli yrityksen arvo perustuu olennaisesti osakkuudesta luopuvan henkilön osaamiseen ja työpanokseen eikä hän ole jäämässä yrityksen palvelukseen. Ks. myös KHO 2018:129, jossa käypää arvoa alensi yhtiöjärjestykseen sisältynyt lunastuslauseke, jonka mukaan osakkeenomistajilla oli ensisijainen ja yhtiöllä toissijainen oikeus lunastaa ulkopuoliselle uudelle omistajalle siirtyvä osake korkeintaan osakkeen matemaattista arvoa vastaavaan hintaan. KHO katsoi, että osakkeen todennäköisenä luovutushintana oli pidettävä osakkeen matemaattista arvoa.

³⁷ VH 2019, kohta 5.1.

³⁸ Ks. esim. *Mattila* 1984, s. 79 & *Penttilä* 1991, s. 121.

aineistoon. Esimerkkinä mainitaan kassavirtojen nykyarvolaskelma. Menetelmästä riippumatta yrityksen käypänä arvona pidetään kuitenkin aina vähintään substanssiarvoa.³⁹

Jos arvonmääritysmenetelmänä käytetään substanssi- ja tuottoarvon yhdistelmää, käypä arvo muodostuu lähtökohtaisesti niiden keskiarvosta. Painoarvo saattaa kuitenkin tapauskohtaisesti olla erilainen. Jos yrityksen arvo esimerkiksi perustuu pääasiassa taseessa näkymättömiin tekijöihin, kuten henkilökuntaan, aineettomiin oikeuksiin tai markkinaosuuteen, voidaan tuottoarvoa painottaa enemmän tai käypä arvo määrittää jopa pelkän tuottoarvon perusteella.⁴⁰ Osakeyhtiön osakkeen käypä arvo saadaan jakamalla yhtiön käypä arvo yhtiön ulkona olevien osakkeiden määrällä.⁴¹

Substanssiarvo saadaan vähentämällä yrityksen varoista yrityksen velat. Varat ja velat määritetään verovelvollisuuden alkamisajankohtaan nähden viimeksi päättyneen tilikauden taseen mukaan tai päättyvän tilikauden taseen mukaan, jos tilikausi on päättymässä kahden kuukauden kuluessa verovelvollisuuden alkamisajankohdasta lukien. Jos tilinpäätösajankohdan ja verovelvollisuuden alkamishetken välisenä aikana yrityksen omaisuuden määrä on olennaisesti muuttunut, tasetta oikaistaan vastaamaan verovelvollisuuden alkamishetken tilannetta.⁴² Varojen ja velkojen arvostamisen lähtökohtana on käypä arvo. Esimerkiksi julkisesti noteeratut arvopaperit arvostetaan verovelvollisuuden alkamishetken mukaiseen käypään arvoon – siis vähintään lahjoitus- tai kuolinpäivän kauppohenkilöiden alimpaan arvoon.⁴³ Jotkin varallisuuserät, kuten muut aineelliset hyödykkeet, arvostetaan kuitenkin tasearvoon.⁴⁴ Substanssiarvo on lähtökohtaisesti suurempi kuin varojen arvostamisesta annetun lain (22.12.2005/1142, jäljempänä ArvL tai arvostamislaki) 4 ja 5 §:n mukainen, huojennuksen määrän määrittävä osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo, jonka laskemiseen sovellettavat säännöt voivat vain poikkeuksellisesti johtaa varallisuuserän

³⁹ VH 2019, kohta 5.1. Ks. myös esim. KHO 2014:33, jossa korkein hallinto-oikeus totesi, että kassavirtamenetelmää voidaan myös verotuksessa pitää lähtökohtaisesti hyväksyttävänä tapana arvioida julkisilla markkinoilla noteeraamattoman yhtiön markkinahinta.

⁴⁰ VH 2019, kohta 5.4.

⁴¹ VH 2019, kohta 5.6.

⁴² VH 2019, kohta 5.2.1.

⁴³ VH 2019, kohdat 5.2.7, 5.2.8, 5.2.10 & kohta 2.4.

⁴⁴ VH 2019, kohta 5.2.6.

käypään arvoon tai osakkeen substanssiarvoon.⁴⁵ Tuottoarvo lasketaan yleensä kolmen viimeisimmän tilikauden tuloslaskelman mukaisen tuloksen perusteella, joista poistetaan satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot.⁴⁶ Tuloverot otetaan huomioon oikaistun tuloksen mukaisena laskennallisena kustannuksena. Oikaistuista tuloksista lasketaan keskiarvo, joka pääomitetaan pääsääntöisesti 15 prosentin korkokannalla.⁴⁷

Jo edellä esitettyihin Verohallinnon ohjeisiin sisältyviin arvostusmenetelmiin käyvän arvon määrittämiseksi sisältyy useita tulkinnanvaraisia seikkoja, jotka tekevät käyvän arvon määrittämisestä haastavaa. Esimerkiksi jo pelkästään tuottoarvon laskemisessa käytettävällä korkokannalla saattaa olla merkittävä vaikutus siihen, kuinka hyvin substanssi- ja tuottoarvon tai pelkästään tuottoarvon mukaan määntyvä käypä arvo vastaa yrityksen todellista arvoa⁴⁸. Myös vertailuluovutusten vertailukelpoisuuteen liittyy useita haasteita. Koska käyvän arvon määrittäminen ei saa syvällisempää tukea lainsäädännöstä tai lain esitöistä ja oikeuskäytäntökin asian suhteen on rajallista, on käyvän arvon määritelmä hyvin tulkinnanvarainen⁴⁹ eikä sitä tässä tutkielmassa tarkastella kuin hyvin pintapuolisesti tukeutuen lähinnä Verohallinnon ohjeisiin käyvän arvon määrittämisestä perintö- ja lahjaverotuksessa.

⁴⁵ Esim. julkisesti noteerattu arvopaperi arvostetaan substanssiarvolaskelmassa vähintään alimpaan lahjoitus- tai kuolinpäivänä toteutuneeseen kaupan noteeraukseen. ArvL 4 §:n mukaan vertailuarvo on 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista.

⁴⁶ VH 2019, kohta 5.3. Tuloksesta voidaan ohjeen mukaan vähentää myös yrittäjän laskennalliset palkkakustannukset, jos YEL-vakuutettu yrittäjä työskentelee yrityksessä, mutta hänelle ei ole maksettu käypää palkkaa.

⁴⁷ VH 2019, kohta 5.3. Korkokantana voidaan perustellusta syystä käyttää 15 prosenttia alhaisempaa (matala riski) tai korkeampaa (hyvin korkea riski) korkoa (kohta 5.3). Alhaisempi korkokanta nostaa tuottoarvoa, korkeampi laskee.

⁴⁸ Verohallinnon käyttämä 15 %:n korkokanta on pysynyt samana vuodesta 2010 lähtien eikä sen suuruutta oli juuri perusteltu (Ks. esim. *Seppänen* 2019, s. 75: ”VHO:n mallissa lähtökohtaisesti sovellettava vakiomääräinen pääomitus korko (15%) ei vastaa kuin rajatuissa tapauksissa kohteena olevan yrityksen riskitasoa ja siis sen oman pääoman tuottovaatimusta. Aina, kun yrityksen riskitaso poikkeaa VHO:n pääomituskoron osoittamasta riskitasosta, mallin soveltaminen ei johda oikeaan arvon indikaatioon. Tästä johtuen mallin soveltamisen tuloksena voi olla joko kohteen ali- tai yliarvostus.”).

⁴⁹ Ks. käyvän arvon määrittämiseen liittyvistä haasteista esim. *Mattila* 1984, s. 77–85 & *Penttilä* 1991, s. 83.

2.2 Veron määrää koskeva huojennus

Perintö- ja lahjaverolain 55.1 §:n mukaan osa perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen tekemästä pyynnöstä maksuunpanematta, jos veronalaiseen perintöön sisältyy yritys tai osa yrityksestä, verovelvollinen jatkaa yritystoimintaa ja määrätty vero on yli 850 euroa. Huojennuksen määrän laskemista koskevan PerVL 55.2 §:n (22.12.2005/1144) mukaan:

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrätävä, jos --- muuhun yritykseen kuin maatalaan kuuluva yritysvarallisuus arvostetaisiin määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun lain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä.

Jos tämä erotus on suurempi kuin käyvän arvon mukaan lasketun veron 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta (PerVL 55.4 §, 22.12.2005/1144). Maksuunpantavan veron laskemiseksi tulee siis laskea kaksi eri erotusta: käyvän arvon mukaan määräytyvän ja PerVL 55.2 §:n mukaisen laskentasäännön mukaan määräytyvän veron erotus sekä käyvän arvon mukaan määräytyvän veron ja 850 euron (PerVL 55.4 §) erotus. Maksuunpantavan veron määrä saadaan, kun pienempi näistä erotuksista vähennetään käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Osakeyhtiön osakkeita koskevassa perintö- tai lahjasaannossa veron perusteena on siten 40 prosenttia ArvL 4 tai 5 §:n mukaisesta vertailuarvosta – kuitenkin niin, että vero on aina vähintään 850 euroa. Julkisesti noteeratun yhtiön osakkeen vertailuarvo on ArvL 4 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista. Muun

kuin julkisesti noteeratun yhtiön osakkeen vertailuarvo lasketaan ArvL 5 §:n mukaan. Vertailuarvo on pääsääntöisesti käypää arvoa selvästi alempi⁵⁰.

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen saa lahjana muun kuin julkisesti noteeratun osakeyhtiön koko osakekannan, jonka käypä arvo on 2 000 000 euroa ja jonka ArvL 5 §:n mukaan määräytyvä yhteenlaskettu vertailuarvo on 1 500 000 euroa, josta 40 prosenttia on 600 000 euroa (spv-arvo).

Erotus 1:

Lahjavero 2 000 000 eurosta ⁵¹	312 100 euroa
– Lahjavero 600 000 eurosta ⁵²	–82 100 euroa
= Erotus 1	230 000 euroa

Erotus 2:

Lahjavero 2 000 000 eurosta	312 100 euroa
	–850 euroa
= Erotus 2	311 250 euroa

Maksuunpantava vero:

Lahjavero 2 000 000 eurosta	312 100 euroa
– Erotuksista pienempi (maksuunpanematta jätettävä vero)	230 000 euroa
= Maksuunpantava vero	82 100 euroa

Ilman huojennusta maksuunpantava vero laskettaisiin pääsäännön mukaan, jolloin se olisi 312 100 euroa eli 15,6 prosenttia varallisuuden käyvästä arvosta. Maksuunpantava vero huojennusta sovellettaessa olisi esimerkkitapauksessa 82 100 euroa eli 4,1 prosenttia varallisuuden käyvästä arvosta ja 26,3 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä

⁵⁰ Ks. esim. HE 364/2014, s. 2: ”Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahja-verotuksessa muutoin käytettäviä käypiä arvoja alempia.” Ks. myös. VaVM 46/2014, s. 2: ”--- varojen arvostamista koskevan lain mukainen arvostustaso on huomattavasti käypää arvoa alempi.” Ks. myös HE 53/2008, s. 3.

⁵¹ PerVL 19 a § (21.12.2016/1320): veron vakioerä osuuden alarajan (1 000 000 euroa) kohdalla 142 100 euroa + 17 prosenttia ylimenevästä osasta (1 000 000 euroa), yhteensä 312 100 euroa.

⁵² PerVL 19 a §: veron vakioerä osuuden alarajan (200 000 euroa) kohdalla 22 100 euroa + 15 prosenttia ylimenevästä osasta (400 000 euroa), yhteensä 82 100 euroa.

verosta. Huojennuksen määrä olisi siis 73,7 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.

Osakeyhtiön osakkeen vertailuarvon laskeminen

Julkisesti noteeratun osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo on ArvL 4 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista. Verohallinnon ohjeen mukaan huojennuksen laskemiseksi käytetään kuitenkin 70 prosenttia *lahjoitushetken mukaisesta päätöskurssista*⁵³. Saman voi olettaa koskevan perintötilanteita, jolloin käytettäisiin kuolinpäivän päätöskurssia.

Muun kuin julkisesti noteeratun osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo lasketaan ArvL 5.1 §:n mukaan noudattaen *matemaattisen arvon* laskemista koskevia säännöksiä 2–5 momentissa säädetyin poikkeuksin.

Matemaattinen arvo

Matemaattinen arvo lasketaan ArvL 2.1 §:n mukaan *verovuotta edeltävän vuoden yhtiön tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovarallisuuden perusteella*. Esimerkiksi verovuoden 2020 matemaattinen arvo lasketaan siten 31.12.2019 tilinpäätöksen perusteella.

Nettovarallisuus saadaan ArvL 2.1 §:n mukaan vähentämällä yhtiön varoista yhtiön velat. Yhtiön varoja ovat ArvL 2.2 §:n mukaan yhtiön käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuus sekä muu sellainen omaisuus ja sellaiset pitkävaikutteiset menot, joilla on varallisuusarvoa. Varallisuusarvon vaatimuksen takia nettovarallisuuteen ei lukeudu kaikki tasearvoa omaava varallisuus. Sellaisilla kuluilla, jotka taseeseen aktivoinnin sijasta voitaisiin vähentää vuosikuluina, ei lähtökohtaisesti ole varallisuusarvoa⁵⁴. Esimerkiksi perustamis- ja järjestelymenoilla, mainosmenoilla tai koulutusmenoilla ei ole katsottu olevan varallisuusarvoa, vaikka ne olisikin aktivoitu taseeseen. Myös liiketoiminnan

⁵³ VH 2020a, kohta 2.5.5.

⁵⁴ Ks. esim. Viitala 2018, s. 38.

kehittämiseen tähtäävien tutkimusmenojen on katsottu lähtökohtaisesti olevan vailla varallisuusarvoa.⁵⁵ Varoina ei ArvL 2.4 §:n mukaan pidetä myöskään laskennallisia vero-saamisia.

Lähtökohtana rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden arvostamisessa on omaisuuden hankintameno (ArvL 3 § 1–3 mom.). Rahoitusomaisuuteen kuuluva saaminen sen sijaan arvostetaan nimellisarvoon (ArvL 3.1 §). Käyttöomaisuuden sekä sellaisten pitkävaikutteisten menojen, joilla on varallisuusarvoa, arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva arvo (ArvL 3.4 §). Vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuulumatottomat yhtiön omistamat arvopaperit arvostetaan kuitenkin niiden yhteenlaskettuun verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon, jos se on niiden yhteenlaskettua poistamattomaa hankintamenoa suurempi⁵⁶. Muuhun kuin vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuuluvan kiinteistön, rakennuksen ja rakennelman sekä metsän ja maatalousmaan arvostamista koskevista poikkeuksista säädetään ArvL 3.5 §:ssä. Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan ArvL 3.8 §:n (15.3.2019/311) mukaan soveltuvien osin samalla tavalla kuin edellä mainitut – pääsääntöisesti verotuksessa vähentämättömään arvoon⁵⁷.

Velkana pidetään ArvL 2.3 §:n mukaan taseen vastattaviin vieraaseen pääomaan merkityjä eriä sekä pääomalainaa silloin, kun se on taloudelliselta luonteeltaan vierasta pääomaa (3 kohta)⁵⁸. Laskennallisia verovelkoja ei pidetä yhtiön velkana (ArvL 2.4 §). Velat arvostetaan pääsääntöisesti niiden nimellisarvoon (ArvL 8 §).

Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan ArvL 9 §:n pääsäännön mukaan jakamalla edellä mainituin tavoin laskettu nettovarallisuuden määrä yhtiön ulkona olevien osakkeiden

⁵⁵ Ks. esim. *Kukkonen–Walden* 2014, s. 71. Vrt. kuitenkin KHO 2014:120, jossa taseeseen aktivoiduilla pitkävaikutteisilla tuoteprojektien kehittämismenoilla katsottiin olevan varallisuusarvoa.

⁵⁶ Sääntö koskee julkisesti noteerattuja arvopapereita, sijoitusrahasto-osuuksia, julkisesti noteeraamattomien osakeyhtiöiden osakkeita sekä tiettyjä huoneisto-osakkeita.

⁵⁷ Ks. HE 257/2018, s. 27. Nettovarallisuutta laskettaessa otettiin jo ennen tulolähdejaon poistumista huomioon osakeyhtiön kaikkiin tulolähteisiin kuuluvat varat. ArvL 3.8 §:n aiempi sanamuoto: *Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvien osin tässä pykälässä tarkoitetulla tavalla.*

⁵⁸ ArvL 2.3 §:n 1–2 kohdat sisältävät lisäksi joitain vakuutus- ja eläkevakuutustoimintaa harjoittavia yhteisöjä koskevia poikkeuksia.

lukumäärällä. Yhtiön lunastamat ja muutoin hankkimat omat osakkeet jätetään siten lukuun ottamatta. Koska matemaattisen arvon laskemiseksi nettovarallisuus jaetaan yhtiön ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä, kaikkien osakeyhtiön osakkeiden matemaattinen arvo on sama. Osakkeiden erilaisuudella ei siten ole merkitystä matemaattista arvoa laskettaessa – kaikilla osakkeilla on sama matemaattinen arvo. Uuden yhtiön, jonka ensimmäinen tilikausi ei ole päättynyt ennen verovuoden alkua, osakkeen matemaattiseksi arvoksi katsotaan ArvL 10 §:n mukaan osakkeen nimellisarvo tai sen puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo taikka yhtiön tai sen osakkaan vaatiessa edellisiä korkeampi osakkeen merkintähinta. Uuden yhtiön osakkeilla voi siis olla eri matemaattinen arvo.

Vertailuarvo

Julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo – eli arvo, jota PerVL 55.2 §:ssä tarkoitetaan – saadaan, kun edellä mainituin perustein laskettuun matemaattiseen arvoon sovelletaan ArvL 5 §:n 2–5 momenttien sisältämiä poikkeuksia. Huojennussäännösten kannalta merkittävin näistä poikkeuksista on ArvL 5.2 §, jonka mukaan:

Vertailuarvoa laskettaessa nettovarallisuudesta vähennetään tilikaudelta jaettavaksi päätetty osinko. Vertailuarvo saa olla enintään 50 prosenttia edellisen vuoden vertailuarvoa korkeampi. Jos edellisen vuoden vertailuarvo on nolla, katsotaan vertailuarvoksi verovuoden ja edellisen vuoden vertailuarvon keskiarvo.⁵⁹

Jos siis julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön arvostamislain mukaisesti laskettu matemaattinen arvo olisi esimerkiksi 500 000 euroa, mutta edellisen vuoden vertailuarvo vain 100 000 euroa, olisi tarkasteltavan vuoden vertailuarvo ArvL 5.2 §:n mukaan ainoastaan 150 000 euroa. Tämän säännöksen (jäljempänä jarrusäännös) vaikutus saattaa tosiasiallisesti olla hyvinkin merkittävä, koska säännös on saattanut vaikuttaa jo vertailun kohteena olevaan edellisen vuoden vertailuarvoon. Tämä ketju voi jatkua jopa yrityksen perustamiseen saakka, koska vertailuarvo määritetään vuosittain. Uuden yhtiön osakkeen matemaattiseksi arvoksi katsotaan ArvL 10 §:n mukaan nimellisarvo tai sen puuttuessa

⁵⁹ Muut poikkeukset (ArvL 5 §:n 3–5 momentti) koskevat verovuoden aikana tapahtunutta osakepääoman korottamista tai alentamista, osakkeiden lunastamista ja muuta hankkimista ja luovuttamista sekä nimellisarvon tai kirjanpidollisen vasta-arvon muutosta, jotka tulee ottaa vertailuarvoa laskettaessa huomioon.

kirjanpidollinen vasta-arvo.⁶⁰ Perustamisvaiheessa osakepääomaan kirjattu määrä vastaa lähtökohtaisesti kaikkien osakkeiden yhteenlaskettua nimellisarvoa tai kirjanpidollista vasta-arvoa.⁶¹ Julkisesti noteeraamattomalle osakeyhtiölle ei ole osakeyhtiölaissa (21.7.2006/624, jäljempänä OYL) säädetty vähimmäisosakepääomaa⁶². Jos osakepääomaan kirjattaisiin perustamisvaiheessa esimerkiksi 1 000 euroa, voisi vertailuarvo esimerkiksi kymmenen vuoden päästä olla enintään 57 665 euroa – riippumatta siitä, kuinka suuri yhtiön todellinen nettovarallisuus on.

Spv-arvo

Sukupolvenvaihdoshuojennussäännöstä sovellettaessa maksuunpantavan veron peruste on PerVL 55.2 §:n mukaan 40 prosenttia osakkeiden vertailuarvosta. Tästä arvosta käytetään jäljempänä nimitystä *spv-arvo*.

Perintö- ja lahjaverolain 55.2 §:n sanamuodon mukaan yritysvarallisuus arvostetaan verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen perusteiden mukaan. Tämän voi tulkita tarkoittavan sitä, että huojennus tulisi laskea verovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävää vuotta edeltäneen vuoden tilinpäätöksen perusteella, koska perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamista edeltäneen vuoden matemaattinen arvo ja vertailuarvo lasketaan sitä edeltäneen vuoden tilinpäätöksen perusteella⁶³. Näin esimerkiksi huojennus lahjasta, joka

⁶⁰ OYL 3:5 §:n 2. mom: Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä yhtiön osakkeille nimellisarvo. Tällöin yhtiön kaikilla osakkeilla on oltava sama nimellisarvo.

⁶¹ OYL 3:5 §:n 1. mom.: Osakkeesta yhtiötä perustettaessa ja uusia osakkeita annettaessa osakepääomaan merkittävästä määrästä (*kirjanpidollinen vasta-arvo*) säädetään 2 luvun 4 §:ssä ---. OYL 2:4 § (12.4.2019/512): Osakkeen merkintähinta merkitään osakepääomaan, jollei sitä ole perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä määrätty merkittäväksi osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon taikka kirjanpitolaissa toisin säädetä. OYL 3:5 §:n 3. mom.: 3. mom: Jos yhtiön osakkeilla on nimellisarvo, yhtiötä perustettaessa osakepääomaan on merkittävä kunkin osakkeen osalta vähintään nimellisarvon määrä ---.

⁶² Ennen OYL 1 luvun 3 §:n (12.4.2019/512) muutosta (voimaan 10.6.2019) julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön vähimmäisosakepääoma oli 2 500 euroa. Vanhan osakeyhtiölain (29.9.1978/734) voimassaoloaikana 1.1.1980–1.9.2006 vähimmäisosakepääoma vaihteli noin 2 500 euron (15 000 mk) ja noin 8000 euron (50 000 mk) välillä.

⁶³ Ks. esim. *Lindgren 2001*, s. 204–214. Lindgren vaikuttaisi pitäneen varsin selvänä, että huojennussäännöksiä sovellettaessa osakeyhtiön osakkeita koskevaan lahjoitukseen tai perintöön, tulisi huojennuksen laskemisen perustua perintö- tai lahjaverotuksen alkamisvuotta edeltävää vuotta edeltäneen vuoden tilinpäätökseen, koska perintö- tai lahjaverotuksen alkamisvuotta edeltäneen vuoden verotusarvo määräytyi sen

annettaisiin vuoden 2020 aikana laskettaisiin 31.12.2018 tilinpäätökseen perustuvan nettovarallisuuden perusteella. Korkein hallinto-oikeus katsoi kuitenkin ratkaisussaan KHO 2002:17, että huojennus tuli laskea perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävän tilinpäätöksen perusteella⁶⁴. Tämä tulkintaohje sisältyi myös noin kaksi vuotta ratkaisun jälkeen annettuun Verohallituksen ohjeeseen, jonka mukaan arvostuksen lähtökohdaksi tulisi asettaa lahjan saantopäivää lähinnä päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen varat ja velat⁶⁵. Tulkintaohje vahvistettiin epäsuorasti myös arvostamislain säätämistä koskevassa hallituksen esityksessä HE 144/2005, jossa todettiin, että silloisen verotuskäytännön mukaisesti arvostettavien varojen laajuus voitaisiin edelleen määrittää verovelvollisuuden alkamishetken mukaiseen arvoon, hyödyntäen yhtiön *viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätöstä*⁶⁶. Vastaava tulkintaohje on sisältynyt myös kaikkiin arvostamislain säätämisen jälkeen annettuihin Verohallinnon ohjeisiin, joiden mukaan osakkeen spv-arvon laskemisessa käytetään sitä vertailuarvoa, joka on määritelty lahjoitushetkeen nähden *viimeisimmän* tilinpäätöksen perusteella⁶⁷. Tämä Verohallinnon ohje mahdollistaa myös spv-arvon laskemisen välitilinpäätöksen perusteella. Tätä mahdollisuutta ei ole myöskään ratkaisun KHO 2002:17 katsottu poissulkevan⁶⁸.

2.3 Maksuaikaa koskeva huojennus

Perintö- ja lahjaverolain 55.1 §:n soveltuessa verovelvollinen saa veron määrää koskevan huojennuksen lisäksi halutessaan myös maksuunpantavan veron maksuaikaa koskevan huojennuksen. PerVL 56.1 §:n (11.6.2010/523) mukaan veron maksuaikaa pidennetään,

perusteella. On kuitenkin syytä ottaa huomioon, että *Lindgren* esitti tulkintansa ennen oikeustilaa selvittänyttä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO 2002:17, jota ennen KHO ei ollut ottanut asiaan nimellisesti kantaa. Ks. myös *Immonen–Lindgren* 2017, s. 195, jossa he toteavat, että ”[v]erotuskäytännössä huojennuksen laskennassa osakkeiden arvona oli ennen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua pidetty pääsääntöisesti verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varallisuusverotuksessa noudatettujen perusteiden mukaista arvoa, eli verotusarvoa”.

⁶⁴ Verovelvollinen oli esittänyt valituksessaan, että yritysosaakkeet, joita koskeva perintöverovelvollisuus oli alkanut 2.4.2000, tulisi PerVL 55 §:ä sovellettaessa arvostaa tilinpäätöksen 31.12.1998 perusteella, koska vuodelle 1999 laskettu verotusarvo perustui tähän tilinpäätökseen. KHO kuitenkin katsoi, että huojennus tuli laskea tilinpäätöksen 31.12.1999 perusteella.

⁶⁵ Verohallitus 2004, s. 20.

⁶⁶ Ks. HE 144/2005, s. 27.

⁶⁷ Ks. VH 2010, kohta 2.5.6.4; VH 2011a, kohta 2.5.6.4; VH 2011b, kohta 2.5.6.4; VH 2013, kohta 2.5.6.4; VH 2017, kohta 2.5.5 & VH 2020, kohta 2.5.5.

⁶⁸ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 646; *Immonen–Lindgren* 2017, s. 196 & *Juusela–Tuominen* 2018, s. 244.

jos yrityksestä tai sen osasta määrätyn (=maksuunpantavan⁶⁹) perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on 1 700 euroa. PerVL 56.2 §:n (24.4.2015/514) mukaan vero, jonka maksamiseen on myönnetty pidennystä, kannetaan yhtä suurina, vähintään 850 euron määräisinä vuotuiserinä enintään kymmenen vuoden aikana ja tältä maksuajalta ei peritä korkoa. Esimerkiksi edellisessä luvussa esitetyssä esimerkkitapauksessa, jossa huojennettu, maksuunpantava vero oli 82 100 euroa, kannettaisiin se 8 210 euron vuotuisina erinä kymmenen vuoden aikana. Ensimmäinen erä on valtiovarainministeriön asetuksen veronkannosta 4.2 §:n (1363/2016, jäljempänä VvMA) mukaan suoritettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kuuden kuukauden kuluttua perintöverotuksen tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien. Jos verotuksen toimittamispäivä olisi siis esimerkiksi 12.4.2019, olisi ensimmäinen erä suoritettava viimeistään 1.11.2019. Loput erät on suoritettava vuoden välein edellisestä eräpäivästä (VvMA 4.2 §).

Käyvän arvon mukaan määräytyvä perintö- tai lahjavero kannetaan VvMA 1.1 ja 1.3 §:n mukaan kahtena, pääsääntöisesti samansuuruisena eränä, jos veron määrä on 500 euroa tai enemmän. Edellisessä luvussa esitetyssä esimerkkitapauksessa, jossa käyvän arvon mukaan määräytyvä vero oli 312 100 euroa, kannettaisiin se kahdessa 156 050 euron erässä. Ensimmäinen erä olisi maksettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kolmen kuukauden kuluttua perintöverotuksen tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien ja toinen erä viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä viiden kuukauden kuluttua verotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien (VvMA 4.1 §). Jos verotuksen toimittamispäivä olisi esimerkiksi 12.4.2019, olisi ensimmäinen erä suoritettava viimeistään 1.8.2019 ja toinen erä 1.10.2019. Kannettavat erät ja niiden maksupäivät olisivat edellisessä luvussa esitetyssä esimerkkitapauksessa seuraavat:

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen saa lahjaksi osakeyhtiön koko osakekannan, jonka käypä arvo on 2 000 000 euroa, vertailuarvo 1 500 000 euroa ja spv-arvo on 600 000 euroa. Käyvän

⁶⁹ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 660: ”Vaikka lakitekstissä nimenomaisesti puhutaan määrättävästä verosta, sen on tulkittu tarkoittavan maksuunpantavan veron määrää.”

arvon mukaan määräytyvä vero olisi 312 100 euroa. PerVL 55 §:n soveltuessa maksuunpantava vero olisi 82 100 euroa.

Veron peruste	Maksuunpantava vero	1. erä ja eräpäivä	2. erä ja eräpäivä
Käypä arvo	312 100 €	156 050 €, 1.8.2019	156 050 €, 1.10.2019
Spv-arvo	82 100 €	8 210 €, 1.11.2019	lopun erät 8 210 € vuosittain 1.11.

Kuten esimerkki osoittaa, maksuaikaetu antaa maksuunpanohuojennuksen lisäksi merkittävän lisäedun pääsäännön mukaan verotettavaan perintöön tai lahjaan nähden, joista määrättävä vero kannetaan kokonaisuudessaan viiden kuukauden sisällä verotuksen toimittamisesta, kun PerVL 55 ja 56 §:n soveltuessa korotonta maksuaikaa veron maksamiseksi saa enimmillään jopa kymmenen vuotta.

3 Yhdenvertaisuus perusoikeutena

3.1 Perusoikeudet

3.1.1 Perusoikeuksien käsite

Perusoikeudet ovat perustuslaissa turvattuja, perustuvanlaatuisia yksilön oikeuksia.⁷⁰ Perustavanlaatuisella viitataan siihen, että nämä oikeudet ovat yksilön kannalta erityisen tärkeitä. Perusoikeudet ovat luonteeltaan yleisiä, kaikille periaatteessa yhdenvertaisesti kuuluvia.⁷¹ Kyseessä ei voi olla vain tiettyä yhteiskuntaluokkaa tai erityisryhmää koskeva oikeus, vaan oikeuksien tulee kohdistua kaikkiin yksilöihin.⁷² Tätä ilmentää perusoikeussäännösten sanamuoto: lähes kaikki perusoikeudet on kirjoitettu *jokaisen* oikeudeksi ja kiellon muotoon kirjoitetut säännökset, kuten PL 6.2 §:n syrjintäkielto, asettavat kiellon kohdella *ketään* tietyllä tapaa tai tietyllä perusteella.⁷³ Ilmaisuilla *jokainen* ja *ketään* viitataan kaikkiin Suomen oikeudenkäyttöpiirissä oleviin luonnollisiin henkilöihin kansalaisuudesta riippumatta.⁷⁴ Vaikka perusoikeudet ulottuvatkin lähtökohtaisesti ainoastaan luonnollisiin henkilöihin, saattavat ne luonnollisten henkilöiden välityksellä tarjota suojaa myös oikeushenkilöille⁷⁵. Jotkin perusoikeudet, kuten oikeusturvaa koskeva PL 21 §, ovat myös luonteeltaan sellaisia, ettei oikeushenkilöitä ole perusoikeussäännöksen tarkoituksen toteutumisen vuoksi perusteltua jättää niiden tarjoaman suojan ulkopuolelle. On kuitenkin perustuslain esitöiden ja eduskunnan perustuslakivaliokunnan (jäljempänä

⁷⁰ Ks. Karapuu 2011, s. 63.

⁷¹ HE 309/1993, s. 5.

⁷² Ks. esim. Karapuu 2011, s. 64 & Viljanen 2011a, s. 89.

⁷³ Ks. Viljanen 2011a, s. 89.

⁷⁴ HE 309/1993, s. 14 & s. 22–23. Luonnollisella henkilöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä hallituksen esityksen mukaan ihmisyyksilöä. Poikkeuksina kaikkiin luonnolliseen henkilöihin ulottuvista perusoikeuksista PL 9.3 §:ssä säädetty oikeus tulla maahan ja PL 14 §:ssä säädetty oikeudet äänestää valtiollisissa vaaleissa ja kansanäänestyksessä, jotka on pidätetty ainoastaan Suomen kansalaisille.

⁷⁵ HE 309/1993, s. 23: ”Perusoikeussäännökset ulottuvat oikeushenkilöihin välillisesti, sillä oikeushenkilön asemaan puuttuminen saattaa merkitä kajoamista oikeushenkilön taustalla olevan yksilön oikeuksiin. Tältä osin on nykyisen perusoikeussäännöstömme tulkintakäytäntö vakiintunut (esim. PeVL 181/1982 vp).” Ks. myös PeVL 18/1982, s. 2: ”Hallitusmuodon 6 §:n [nyk. PL 15 §] säännökset suojaavat sanamuotonsa mukaan vain luonnollisia henkilöitä, jotka ovat Suomen kansalaisia [nyk. ”Jokaisen omaisuus on turvattu”]. Oikeushenkilön omaisuuteen puuttuminen saattaa kuitenkin merkitä tosiasiasa välillistä puuttumista myös kansalaisten omaisuuteen.”

perustuslakivaliokunta tai PeV) lausuntojen valossa selvää, että valtio, kunnat sekä julkisoikeudelliset laitokset jäävät perusoikeussuojan ulkopuolelle.⁷⁶

Perustuslaintasoisuutensa vuoksi perusoikeudet ovat erityisen pysyviä ja luonteeltaan oikeudellisia⁷⁷. Niillä on myös korotettu oikeusvoima tavallisiin lakeihin nähden, koska perustuslaki on normihierarkkisesti ylemmänasteinen suhteessa tavallisiin lakeihin.⁷⁸ Eri-tyinen pysyvyys ja korotettu oikeusvoima ilmenevät muun muassa siinä, että perustuslain säätäminen, sen muuttaminen ja siihen tehtävien poikkeusten säätäminen on selvästi vaikeampaa kuin tavallisen lain säätäminen tai muuttaminen.⁷⁹

3.1.2 Perusoikeuksien velvoittamat tahot

Ensisijaisesti perusoikeuksien velvoittamia tahoja ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät virkamiehineen ja päätöksentekuelimineen.⁸⁰ Säännökset sitovat kuitenkin myös välillistä julkista hallintoa eli yksityisoikeudellisia yksiköitä, joille julkishallinnollisia tehtäviä on ulkoistettu niiden käyttäessä julkista valtaa tai hoitaessa julkista tehtävää.⁸¹ Perusoikeussäännösten katsotaankin sitovan *julkista valtaa*, joka käsitteenä pitää sisällään kaikki edellä mainitut ja joka on nimenomaisesti mainittu useassa eri perusoikeussäännöksessä

⁷⁶ HE 309/1993, s. 23.

⁷⁷ HE 309/1993, s. 5.

⁷⁸ Ks. *Karapuu* 2011, s. 63.

⁷⁹ Tavallinen eduskuntalaki käsitellään täysistunnossa kahdessa käsittelyssä. Ensimmäisessä käsittelyssä päätetään valiokunnan mietinnön pohjalta lakiehdotuksen sisällöstä. Toisessa käsittelyssä, joka voidaan pitää aikaisintaan kolmantena päivänä ensimmäisen käsittelyn päättymisestä, päätetään ehdotuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä. Molemmissa käsittelyissä asia ratkaistaan yksinkertaisella äänten enemmistöllä eli kanta, jonka tukena on yli puolet annetuista äänistä voittaa. (PL 53 § ja EtyöJ 72 §) Sen sijaan ehdotus perustuslain säätämisestä, muuttamisesta tai kumoamisesta taikka perustuslakiin tehtävästä rajatusta poikkeuksesta on toisessa käsittelyssä äänten enemmistöllä hyväksyttävä lepäämään ensimmäisiin eduskunta-vaalien jälkeisiin valtiopäiviin. Ehdotus on tuolloin valiokunnan annettua siitä mietintönsä hyväksyttävä asiasisällöltään muuttumattomana täysistunnossa päätöksellä, jota on kannattanut vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä. Ehdotus voidaan hyväksyä myös lepäämään jättämättä, mikäli se julistetaan kiireelliseksi päätöksellä, jota on kannattanut vähintään viisi kuudesosaa annetuista äänistä. Tällöinkin itse lakiehdotuksen hyväksymiseen vaaditaan kaksi kolmasosaa annetuista äänistä. (PL 73 §).

⁸⁰ Ks. PeVM 25/1994, s. 3.

⁸¹ Ks. HE 309/1993, s. 25–26 & *Viljanen* 2011a, s. 131–132. Välillisiä julkishallinnon yksiköitä on muun muassa Kansaneläkelaitos ja Suomen Pankki. Perusoikeussäännökset sitovat myös muita julkisyhteisöjä, kuten evankelis-luterilainen kirkkoa. (HE 309/1993 s. 26)

(ks. PL 14 §, 16–22 §).⁸² Säännökset velvoittavat siten muun muassa lainsäätäjää sekä lakia soveltavia virkamiehiä ja tuomioistuimia.⁸³

3.1.3 Perusoikeuksien vaikutukset lainsäätäjään

Yleinen perusoikeuksien turvaamisvelvoite ilmenee PL 22 §:stä, jonka mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Säännöksen tarkoitus on turvata perusoikeuksien tosiasiallinen toteutuminen ja sen voidaan katsoa pitävän sisällään julkisen vallan pidättäytymisen itse rajoittamasta perusoikeuksia sekä perusoikeuksien suojaamisen ja toteutumisen varmistamisen aktiivisin keinoin.⁸⁴

Perusoikeuksien vaikutukset lainsäätäjään ilmenevät ensinnäkin kunnioittamisvelvollisuutena, jolla tarkoitetaan julkisen vallan velvollisuutta olla rajoittamatta perusoikeuksien toteutumista.⁸⁵ Lainsäätäjän kohdalla tämä ilmenee ensisijaisesti vaatimuksessa siitä, ettei tavallisella lailla voida rajoittaa perusoikeuksien toteutumista.⁸⁶ Tämä on kuitenkin vain lähtökohta, koska perusoikeudet eivät yleisesti ole niin ehdottomia, ettei niitä voisi millään edellytyksin rajoittaa tavallisella lailla⁸⁷. Perusoikeuksien rajoitusedellytyksiä käsitellään jäljempänä luvussa 3.3.

Rajoittavien velvoitteiden ja yleisen turvaamisvelvoitteen lisäksi perusoikeussäännökset asettavat lainsäätäjälle myös perusoikeussäännöskohtaisia positiivisia

⁸² Ks. HE 309/1993, s. 25–26.

⁸³ Ks. *Viljanen* 2011a, s. 118.

⁸⁴ Ks. HE 309/1993, s. 75 & PeVM 10/1998, s. 13. Ks. myös esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 392.

⁸⁵ Ks. *Karapuu* 2011, s. 83–84.

⁸⁶ Ks. esim. *Viljanen* 2011a, s. 119. Poikkeuksen tästä vaatimuksesta tekee PL 73 §:n mukainen poikkeuslakimenettely, joka mahdollistaa sallitut rajoitusedellytykset ylittävän ja lähtökohtaisesti kielletyn poikkeuksen tekemisen perusoikeuksista perustuslain säännöstä muuttamatta. Poikkeuslakien säätämiseen on kuitenkin perustuslakiuudistuksen jälkeen suhtauduttu pidättyvästi (Ks. HE 1/1998, s. 124–125 & PeVM 10/1998, s. 22–23). Ensisijaisesti lakiehdotuksen ja perustuslain väliset ristiriidat tulee siis poistaa lakiehdotusta muuttamalla sellaiseksi, että se on perustuslainmukainen (Ks. HE 1/1998, s. 125. Ks. myös *Viljanen* 2011, s. 120, jossa *Viljanen* toteaa, että näin myös nykyään säännönmukaisesti toimitaan). Poikkeuslakeja ei vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen jälkeen näyttäisi olevan juurikaan säädetty (Ks. esim. *Hautamäki* 2008, s. 399: ”Uuden perustuslain aikana on säädetty kahdeksan poikkeuslakia, joista yksi on sittemmin kumottu ja yksi lakannut olemasta määräaikaisena voimassa.” Artikkelin on ilmestynyt vuonna 2008, joten poikkeuslakeja oli siihen mennessä säädetty noin yksi per vuosi.).

⁸⁷ Ks. *Viljanen* 2011b, s. 139.

toimintavelvoitteita.⁸⁸ Nämä toimintavelvoitteet saattavat ohjata ja suunnata lainsäädäntötoimintaa tai sisältää nimenomaisen perustuslaillisen toimeksiannon tietyn lainsäädännön toteuttamiseksi.⁸⁹ Säännöskohtaisten toimintavelvoitteiden, kuten myös PL 22 §:n yleisen turvaamisvelvoitteen tarkoitus on turvata perusoikeussuojan tosiasiallinen toteutuminen muun muassa suojaamalla yksilöitä ulkopuolisilta perusoikeussuojan loukkauksilta ja edistämällä tosiasiallisia edellytyksiä perusoikeuksien käyttämiselle.⁹⁰

3.1.4 Perusoikeuksien vaikutukset tuomioistuimiin ja muihin viranomaisiin

Perusoikeussäännökset ovat pääsääntöisesti suoraan sovellettavissa tuomioistuimissa ja muissa viranomaisissa eli niillä on vaikutusta ratkaisujen perusteisiin. Yksilö voi myös oikeuksiensa tueksi vedota suoraan perusoikeussäännöksiin.⁹¹ Tämä ei kuitenkaan koske perusoikeuksien asettamia, lähinnä lainsäätäjälle kohdistettuja positiivisia toimintavelvoitteita⁹². Kantaja ei esimerkiksi voi tuomioistuimessa esittää PL 18.2 §:n nojalla vaatimusta siitä, että valtion tulee järjestää hänelle työpaikka, vaikka säännöksen mukaan julkisen vallan onkin edistettävä työllisyyttä ja pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus työhön. Sen sijaan esimerkiksi sananvapautta koskevaan PL 12 §:ään voi vedota tuomioistuimessa, jos katsoo julkisen vallan rajoittaneen ilmaisunvapautta perusteettomasti.

Perustuslain 22 §:n perusoikeuksien turvaamisvelvoite koskee luonnollisesti myös tuomioistuinta ja virkamiehiä. Jo PL 2.3 §, jonka mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa noudatettava tarkoin lakia, asettaa tuomioistuimille ja viranomaisille velvoitteen noudattaa perusoikeuksia. Nämä kaksi perustuslain säännöstä velvoittavat tuomioistuimet ja muut viranomaiset ottamaan perusoikeudet ratkaisutoiminnassaan huomioon viran puolesta ilman, että yksilön tarvitsisi niihin

⁸⁸ Yksittäisissä perusoikeussäännöksissä säädetyt positiiviset toimintavelvollisuudet jakautuvat turvaamisvelvollisuuksiin ja edistämisvelvollisuuksiin. Turvaamisvelvollisuus sisältyy PL 16–20 §:iin ja edistämisvelvollisuuksia PL 14, 18 ja 19 §:iin.

⁸⁹ HE 309/1993, s. 26. & PeVM 25/1994, s. 6.

⁹⁰ HE 309/1993, s. 75.

⁹¹ PeVM 25/1994, s. 3.

⁹² PeVM 25/1994, s. 6.

vedota⁹³. Viranomaisten tulee ottaa niitä koskeva PL 22 §:n perusoikeuksien turvaamistehtävä huomioon myös lainvalmistelussa sekä muiden eduskunnan ja hallituksen päätösten valmistelussa.⁹⁴

Perusoikeusmyönteinen laintulkinta

Perusoikeuksien vaikutukset tuomioistuimiin ja muihin viranomaisiin ilmenevät ensisijaisesti perustuslainmukaisena tai perusoikeusmyönteisenä laintulkintana⁹⁵, jotka ovat tärkeimpiä keinoja varmistaa perustuslain ja PL 22 §:ssä säädetyn perusoikeuksien turvaamisvelvollisuuden toteutuminen⁹⁶. Tuomioistuinten tulee valita perusteltavissa olevista lain tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka parhaiten edistää perusoikeuksien tarkoituksen toteutumista ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot.⁹⁷ Perusoikeussäännökset ja tavallisen lain säännökset vaikuttavat siis yhdessä ratkaisun perusteena.⁹⁸ Mikäli ristiriitaa ei tulkinnan avulla pystytä poistamaan, jää toissijaiseksi vaihtoehdoksi lain säännöksen jättäminen soveltamatta perustuslain etusijaa koskevan PL 106 §:n nojalla. Rajan tulkinnalle asettaa ainakin lain sanamuoto ja lainsäätäjän ilmaisema tarkoitus – lain säännöstä ei saa tulkita niiden vastaisesti⁹⁹.

⁹³ Ks. Hallberg 2011, s. 870–872. Vrt. kuitenkin Nykänen 2017, s. 234: ”Käytännössä tuomioistuimet ovat ottaneet kantaa verolain ja perustuslain välisiin ristiriitoihin vain, jos verovelvollinen on tuonut asian esille.” Toteamus koskee kuitenkin ainoastaan lain ja perustuslain välisiä ristiriitatilanteita lähinnä PL 106 §:n soveltamisen kannalta ja vain verolakeja, eikä siitä voi tämän vuoksi vetää kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätöksiä sen suhteen, miten perusoikeudet yleisesti otetaan käytännössä huomioon.

⁹⁴ Ks. Tuori–Lavapuro 2011, s. 813.

⁹⁵ Perustuslakivaliokunta puhuu mietinnössään PeVM 25/1994 (s. 4) perustuslainmukaisesta tai perusoikeusmyönteisestä laintulkinnasta, joiden katson tarkoittavan perusoikeuksien kannalta käytännössä samaa asiaa. Tässä tutkielmassa käytetään jäljempänä ainoastaan käsitettä *perusoikeusmyönteinen laintulkinta*, koska ilmaisujen mahdollinen merkitysero ei ole oleellinen perusoikeuksia tarkastellessa.

⁹⁶ Ks. Tuori 2009, s. 332 & Tuori–Lavapuro 2011, s. 813.

⁹⁷ PeVM 25/1994, s. 4. Perustuslakivaliokunta toisti tämän tulkintaohjeen vuoden 2000 perustuslakiuudistusta koskevassa mietinnössään PeVM 10/1998 toteamalla, että ”Tuomioistuinten tulee valita perusteltavissa olevista lain säännöksen tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka parhaiten on sopusoinnussa perustuslain kanssa ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot, perustuslain mukaisen laintulkinnan periaate.” (s. 30–31). Perustuslakivaliokunta on myös jo ennen perustuslakiuudistusta korostanut perusoikeusmyönteistä laintulkintaa. Lausunnossaan 6/1988 PeVL totesi, että ”Valiokunta pitää tässä yhteydessä aiheellisena korostaa sitä periaatetta, että viranomaisten tulee tulkita kaikkia perusoikeuden käyttöä koskevia säännöksiä perusoikeusmyönteisesti” (s. 3). Ihmisoikeusmääräysten osalta PeVL totesi lausunnossaan 2/1990, että ”--- valiokunta korostaa sitä, että tulkintatilanteissa olisi erilaisista perusteltavissa olevista vaihtoehdoista pyrittävä omaksumaan sellainen, joka edistää ihmisoikeusmääräysten toteutumista eli on näin määriteltynä ihmisoikeusystävällinen.” (s. 3).

⁹⁸ Vrt. PL 106 §, jonka soveltamisessa on kyse enemmänkin joko–tai -tilanteesta. Jos säännös soveltuu, tavallista lakia ei sovelleta, jos taas PL 106 § ei sovellu, tavallista lakia sovelletaan.

⁹⁹ Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta KKO 2004:26, jossa korkein oikeus totesi ristiriidan olevan käsillä, mutta sitä ei kuitenkaan lain selvän ja harkitusti valitun sanamuodon (jolla käsittääkseni viitataan

Perustuslain etusija

Perustuslain – ja siis myös perusoikeuksien – etusijaa suhteessa alemmanasteisiin säännöksiin konkretisoi tuomioistuimia koskeva PL 106 §, jonka mukaan tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle, jos käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa. Säännöstä täydentää myös muita viranomaisia koskeva PL 107 §, jonka mukaan asetusta tai muuta lakia alemmanasteista säännöstä ei saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa, jos se on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa. Perustuslain 106 § mahdollistaa etusijan antamisen ainoastaan yksittäistapauksessa ja vain, mikäli ristiriita tavallisen lain soveltamisen ja perustuslain välillä on *ilmeinen*. Säännöstä voidaan soveltaa ainoastaan tilanteissa, joissa ristiriita ei ole poistettavissa perustuslainmukaisen tai perusoikeusmyönteisen tulkinnan avulla¹⁰⁰.

3.2 Lakien perustuslainmukaisuuden valvonta

3.2.1 Ennakollinen valvonta

Perusoikeuksien toteutumisen valvonnan selvä painopiste on ennakollisessa, lakien valmistelu- ja säätämisvaiheen valvonnassa, jonka pyrkimyksenä on estää perustuslainvastaisen lain säätäminen tavallisessa säätämisjärjestyksessä. Keskeisin asema ennakollisessa valvonnassa – ja perustuslakivalvonnassa ylipäätään – on perustuslakivaliokunnalla, jonka tehtävänä on PL 74 §:n mukaan antaa lausunto sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta.¹⁰¹ Perustuslakivaliokunnan lausunnoilla onkin merkittävä vaikutus niin eduskuntaan lainsäätäjänä kuin tuomioistuimiin lain soveltajana. Johtavan asemansa vuoksi perustuslakivaliokunta on myös auktoritatiivisin perustuslain

lainsäätäjän ilmaisemaan tarkoitukseen) vuoksi voitu poistaa tulkinnallisoin keinoin. Koska ristiriidan katsottiin olevan ilmeinen, PL 106 §:ää sovellettiin. Ratkaisussa KKO 2015:14, korkein oikeus totesi että: ”Kiellettyä on ainakin lain sanamuodon vastainen tulkinta, joka muuttaa säännöksen keskeisen sisällön lainsäätäjän ilmaisemasta tarkoituksesta poikkeavaksi. Korkein oikeus katsoo, ettei lain tulkinnan vakiintuneita rajoja tule ylittää tai laajentaa vain, jotta perustuslain 106 §:n soveltamiselta voitaisiin välttyä” (perusteluiden kohta 36).

¹⁰⁰ HE 1/1998, s. 164.

¹⁰¹ Ks. esim. HE 1/1998, s. 51–52. Perustuslakivaliokunnan keskeistä asemaa korostetaan kyseisessä hallituksen esityksessä useaan otteeseen.

tulkitsija eli keskeisimmässä asemassa perusoikeussäännösten sisältöä määritettäessä.¹⁰² Perustuslakivaliokunta on vahvasti sidoksissa aikaisemmin antamiinsa lausuntoihin ja se kytkeekin kannanottonsa usein aikaisemmin antamassa lausunnossaan esittämänsä kannanottoon, jonka vuoksi sen kannanotot perusoikeussäännösten tulkinnasta ovat usein hyvin vakiintuneita¹⁰³. Perustuslakivaliokunnan asemalla on merkittävä vaikutus myös valtiosääntö- ja perusoikeustutkimukseen: sen kannan vastaisia tulkintoja on oikeuskirjallisuudessa esitetty suhteellisen harvoin.¹⁰⁴

Perustuslakivaliokunta ei voi omatoimisesti ryhtyä tutkimaan lakiehdotuksen perustuslainmukaisuutta, vaan se antaa lausuntonsa PL 74 §:n sanamuodon mukaisesti ainoastaan sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta. Lakiehdotusta valmistelevan valiokunnan tulee eduskunnan työjärjestyksen (17.12.1999/40, jäljempänä EtyöJ) 38.2 §:n mukaan pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta, mikäli lakiehdotuksen perustuslainmukaisuudesta on epäselvyyttä. Myös eduskunta voi päättää, että perustuslakivaliokunnan tulee antaa asiasta lausunto lakia valmistelevalle valiokunnalle (EtyöJ 32.3 §). On mahdollista, että perusoikeuskytkennän omaava laki hyväksytään ilman, että perustuslakivaliokunta on antanut siitä lausuntoaan, koska lakiehdotusten lähettämiseen perustuslakivaliokuntaan sisältyy harkinnanvaraisuutta. Tämä on *Hidénin* (2008) mukaan myös johtanut tilanteisiin, jossa perustuslakivaliokunnan käsittely on haluttu välttää, jotta lakiehdotus saataisiin menemään läpi¹⁰⁵. Perustuslakivaliokunta ei myöskään voi valvoa lausunnossa esittämiensä kannanottojen noudattamista eduskunnassa lain

¹⁰² Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 83. Ks. myös *Hiden* 2008, s. 2.

¹⁰³ Ks. esim. kokeilulainsäädännön hyväksyttävyyttä PL 6 §:n kannalta koskevat lausunnot ja mietinnöt PeVL 15/2018, PeVL 44/2017, PeVL 26/2017, PeVL 51/2016, PeVL 20/2012, PeVL 2/2011, PeVL 42/2010, PeVM 4/2006, PeVL 8/2003, PeVL 70/2002, PeVL 65/2002, PeVL 11/2002, PeVL 19/1997, PeVL 3/1991 ja PeVL 12/1990, joista viimeksi mainitussa (s. 1) lausuttiin seuraavasti: ”Hallitusmuodon 5 §:stä [Nyk. PL 6 §] ei toisaalta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn”. Tämän jälkeen kyseinen lausuma on toistettu lähes sanatakkasti muissa mainituissa lausunnoissa viitaten aina joihinkin edeltävistä lausunnoista. Tämän ketjun tuoreimmassa lausunnossa (PeVL 15/2018, s. 55) lausuma on lähes identtinen ketjun ensimmäisen lausuman kanssa: ”Valiokunta on -- korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta [PL 6 §] johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn ---”. Perustuslakivaliokunta on siis toistanut saman lausuman jo lähes kolmenkymmenen vuoden ajan, joten kannanottoa voidaan pitää hyvin vakiintuneena.

¹⁰⁴ Ks. esim. *Saraviita* 2011, s. 642. *Saraviita* toteaa myös, että ”[p]erustuslakivaliokunta ratkaisee lakien suhteen perusoikeusjärjestelmään keskitetysti ja yksin.”

¹⁰⁵ *Hiden* 2008, s. 4. Samassa *Hidén* toteaa kuitenkin, että ”--- perustuslainmukaisuuden kannalta huomiota vaativat asiat tulevat kyllä yleensä lähetetyiksi perustuslakivaliokuntaan”.

hyväksymisvaiheessa¹⁰⁶. Tästä ja lausuntojen muodollisen sitovuuden puuttumisesta huolimatta perustuslakivaliokunnan lausuntoja ja tulkintakannanottoja pidetään vakiintuneen käytännön mukaan eduskuntaa tosiasiallisesti sitovina.¹⁰⁷ Tämä ilmenee siinä, että pääsääntöisesti lakiehdotuksen valmistelusta vastaava valiokunta muuttaa lakiehdotusta perustuslakivaliokunnan edellyttämällä tavalla.¹⁰⁸

Eduskunta valitsee perustuslakivaliokunnan jäsenet keskuudestaan (PL 35 §). Jäsenet valitaan poliittisin perustein eli eduskuntaryhmien esityksestä, kuten muidenkin valiokuntien jäsenet. Poikkeuksellisen suhteessa muihin valiokuntiin perustuslakivaliokunnasta tekee kuitenkin se, että päätökset tehdään oikeudellisen harkinnan pohjalta. Sen jäsenet eivät päätöksenteossaan ole sidottuja eduskuntaryhmiensä päätöksiin, vaan toimivat asemassaan itsenäisesti¹⁰⁹. Perustuslakivaliokunnassa ei siis tulisi toimia poliittisin perustein, jolloin sen toiminnassa ei myöskään tulisi ilmetä muille valiokunnille ominaista hallitus-oppositio -asetelmaa.¹¹⁰ Siitä, kuinka hyvin perustuslakivaliokunta on onnistunut pidättäytymään pelkästään oikeudellisesta harkinnasta, on esitetty erilaisia näkemyksiä. Esimerkiksi *Jyräki & Husa* (2012) luonnehtivat perustuslakivaliokunnan onnistuneen pitämään poliittisen ja oikeudellisen harkinnan erillään *kohtuullisessa määrin*.¹¹¹ *Wiberg* (2003) sen sijaan katsoo, että myös poliittinen tarkoituksenmukaisuusharkinta liittyy

¹⁰⁶ Ks. esim. *Hidén* 2008b, s. 4.

¹⁰⁷ Ks. HE 1/1998, jossa tosiasiallista sitovuutta ei nimenomaisesti todeta, mutta jossa todetaan, että muiden valiokuntien ja täysistunnon tulee ottaa asianmukaisesti huomioon perustuslakivaliokunnan valtiosääntöoikeudelliset huomautukset (s. 126) sekä korostetaan useaan otteeseen perustuslakivaliokunnan johtavaa asemaa lakien perustuslainmukaisuuden valvonnassa (esim. s. 125–126). Ko. esitystä koskevassa perustuslakivaliokunnan mietinnössä sen sijaan todetaan nimenomaisesti, että esityksen perustelut vastaavat vakiintunutta käytäntöä, jonka mukaan perustuslakivaliokunnan lausuntoja perustuslaki- ja ihmisoikeuskysymyksissä pidetään sitovina eduskuntakäsittelyn eri vaiheissa (PeVM 10/1998, s. 23). Ks. myös perusoikeusudista koskeva HE 309/1993, s. 79, jossa tosiasiallinen sitovuus nimenomaisesti todetaan. Vrt. kuitenkin *Keinänen–Wiberg* 2012: artikkelissa on tutkittu PeV:n vuosina 2007–2010 muille valiokunnille antamia lausuntoja ja siinä esitetään, että mietintövaliokunta on 8 prosentissa tapauksissa (11/144 mietinnössä) jättänyt PeV:n lausunnon huomioon ottamatta. PeV:n lausuntojen sitovuus ei siis kuitenkaan käytännössä vaikuttaisi olevan täysin ehdoton.

¹⁰⁸ Ks. *Saraviita* 2011, s. 641.

¹⁰⁹ Ks. *Sasi* 2009, s. 161, jossa hän toteaa muun muassa seuraavaa: ”--- hyväksyttävänä ei pidetä, että valiokunnan jäseniä pyrittäisiin eduskunnassa painostamaan tietyille kannalle. --- eduskuntaryhmät eivät anna ohjeita lausuntoasioissa perustuslakivaliokunnan jäsenille. Valiokunnassa ei myöskään pidetä ns. hallitusryhmien ryhmäkokouksia, jossa hallituspuolueisiin kuuluvat kansanedustajat sopisivat keskenään suhtautumisesta säättämisyjärjestykseen. Valiokunnan päätökset tehdään aidosta valiokunnan kokouksissa.” Kimmo Sasi toimi itse perustuslakivaliokunnan puheenjohtajana 2003–2011.

¹¹⁰ Ks. esim. *Saraviita* 1999, s. 41. Sitä, miten yhteiskuntapoliittiset seikat vaikuttavat PeV:n harkintaan ja argumentaatioon oikeusharkinnan ohella, ei voida Saraviidan (2011, s. 629) mukaan täysimittaisesti selvittää, koska PeV:n keskusteluista ei laadita pöytäkirjaa.

¹¹¹ *Jyräki–Husa* 2012, s. 354.

olennaisesti perustuslakivaliokunnan toimintaan¹¹². *Lavapuro* (2010) taas vaikuttaisi katsovan, että perustuslakivaliokunta onnistuu sinällään argumentaatioissaan pitäytymään oikeusharkinnassa, mutta ajoittain vain muodollisesti, toiminnan ollessa jossain määrin poliittisten tarkoitusperien ohjaamaa¹¹³. Näyttää siltä, että poliittisten tarkoitusperien katsotaan jossain määrin ohjaavan perustuslakivaliokunnan toimintaa, mutta että se olisi kuitenkin onnistunut pidättäytymään oikeudellisessa harkinnassa suhteellisen hyvin.¹¹⁴ Osaltaan poliittisen päätöksenteon välttämisen puolesta puhuu valiokunnan lausuntojen hyvin laaja yksimielisyys.¹¹⁵

Perustuslakivaliokunnan menettelyä on sen oikeudellisen luonteen vuoksi luonnehdittu tuomioistuinmenettelyä muistuttavaksi.¹¹⁶ Tuomioistuinmenettelyyn nähden perustuslakivaliokunnan toiminta poikkeaa kuitenkin merkittävästi siinä, että ehdotetun lain säännösten suhdetta perustuslakiin voidaan arvioida vain yleisesti ilman yhteyttä konkreettiseen soveltamistilanteeseen.¹¹⁷ Lausunnon kohteena on lakiehdotus, jonka soveltamistilanteita voidaan usein vain ennakoida. Perustuslakivaliokunnan toimintaa luonnehditaan tämän vuoksi abstraktiksi normikontrolliksi (*in abstracto*), kun taas tuomioistuimet ja muuta viranomaiset soveltavat perustuslain säännöksiä vain yksittäisessä ratkaisussa tapauskohtaisesti (*in concreto*). Tämä ei tarkoita, etteikö perustuslakivaliokunta pyrkisi ottamaan huomioon myös ehdotetun lain eri soveltamistilanteissa potentiaalisesti ilmeneviä ristiriitaisuuksia perustuslain kanssa, mutta tarkastelun abstraktisuuden takia kaikkia mahdollisia ongelmia ei pystytä ennakoimaan.¹¹⁸ Raja ei tosin ole näin itsestään selvä, koska tehtäessä muutoksia voimassa olevaan lakiin, saattaa pitkäänkin voimassa ollut laki

¹¹² Ks. *Wiberg* 2003, jossa hän muun muassa toteaa, että: ”Joka tapauksessa on selvä, että perustuslakivaliokunta nojaa toiminnassaan, varsinkin mietintöjen osalta, puhtaasti tarkoituksenmukaisuusharkintaan.” (s. 971).

¹¹³ *Lavapuro* 2010, s. 83–86.

¹¹⁴ Tekstissä mainittujen kannanottojen lisäksi poliittisten seikkojen vaikutuksesta on esitetty oikeuskirjallisuudessa muun muassa seuraavia näkemyksiä: *Saraviita* (1999, s. 41) toteaa, että ”--- eikä sen jäseniä tietääkseni [kursivointi lisätty] sidota lausuntoasioissa ryhmäpäätöksiin” (myös *Saraviita* 2011, s. 637) ja tuo tässä yhteydessä esille omasta näkemyksestään poikkeavan, *Kalevi Laaksosen* (Maaomaisuuden perustuslainsuoja, Helsinki 1998, s. 613) käsityksen siitä, että ryhmäkuri vaikuttaa myös PeV:ssa. *Saraviita* (2005, s. 295) toteaa, että ”--- lausuntopäätösten edellytetään perustustuvan yksinomaan oikeusharkintaan, johon poliittiset näkökohdat eivät vaikuta”. *Tuori* (2009, s. 330) arvioi valiokunnan jäsenten poliittisen taustan ja hallitus–oppositio -asetelman saattavan vaikuttaa tilanteissa, joissa valiokunnassa kuultujen asiantuntijoiden käsitykset lakiesityksen perustuslainmukaisuudesta hajoavat.

¹¹⁵ Ks. esim. *Viljanen* 2011c, s. 839.

¹¹⁶ Ks. esim. *Viljanen* 2011c, s. 839.

¹¹⁷ HE 1/1998, s. 51

¹¹⁸ Ks. HE 1/1998, s. 51 & *Jyräki–Husa* 2012, s. 346.

tulla arvioitavaksi myös muilta osin. Tällöin perustuslakivaliokunnalla on lausuntoa antaessaan tiedossaan, miten lakia on konkreettisissa tapauksissa sovellettu.

Perustuslakivaliokunnan toimintaan liittyy olennaisesti asiantuntijoiden kuuleminen.¹¹⁹ Perustuslakivaliokunta kuulee ennen lausuntonsa antamista lähes poikkeuksetta varsinkin akateemisia valtiosääntöasiantuntijoita sekä käsillä olevan oikeudenalan asiantuntijoita.¹²⁰ Vaikka lain edellyttämää velvollisuutta asiantuntijoiden kuulemiseksi ei ole¹²¹, on asiantuntijainstituutio käytännössä jo varsin vakiintunut ja sitä voidaankin pitää tosiasiallisesti elimellisenä osana lakien perustuslainmukaisuuden ennakoivalvontaa.¹²² Asiantuntijakuulemisten vaikutus valiokunnan jäsenten päätöksentekoon on merkittävä, sillä ne lisäävät valiokunnan oikeudellista kapasiteettia¹²³. Kuulemiset varmistavat osaltaan sen, että valiokunnalla on saatavillaan riittävän kattava tulkinta-aineisto päätöksensä pohjaksi. Eri suuntaisista argumenteista ja tulkinnoista valiokunta kallistuu sen puoleen, jota se pitää vakuuttavimmin perusteltuna.¹²⁴ Asiantuntijoiden ollessa yksimielisiä, on hyvin poikkeuksellista, että perustuslakivaliokunta päätyy lausunnossaan vastakkaiseen kantaan.¹²⁵ Asiantuntijainstituution vuoksi perustuslakivaliokunnan lausunnot sisältävät tutkimuksellisia piirteitä. Julkaistavat, kirjalliset asiantuntijalausunnot ovat myös valtiosääntöoikeudellista lähdeaineistoa.¹²⁶

¹¹⁹ Kuuleminen tapahtuu niin, että kuultavat toimittavat PeV:lle ensin kirjallisen lausunnon, jonka pohjalta he antavat suullisen lausunnon. Tämän jälkeen valiokunnan jäsenet voivat esittää asiantuntijalle kysymyksiä. Asiantuntijat saattavat tässä yhteydessä myös kommentoida muiden asiantuntijoiden lausuntoja. (*Saraviita* 2011, s. 639). Kuulemiset tapahtuvat suljetuissa istunnoissa, mutta kirjalliset lausunnot tulevat julkisiksi (*Saraviita* 2005, s. 297–298).

¹²⁰ Ks. esim. *Jyräki–Husa* 2012, s. 353.

¹²¹ Asiantuntijoiden kuulemisesta säädetään EtyöJ 37.1 §:ssä, jonka mukaan valiokunta voi kuulla asiantuntijoita.

¹²² *Jyräki–Husa* 2012, s. 353.

¹²³ *Jyräki–Husa* 2012, s. 353.

¹²⁴ Ks. esim. *Saraviita* 2005, s. 298. Ks. myös *Sasi* 2009, s. 163. Valiokunta ei Sasin mukaan käsittele lausuntoja niin, että se valitsee kannan, jota enemmistö asiantuntijoista kannattaa, vaan merkitystä on ainoastaan kannan tueksi esitettyjen argumenttien vakuuttavuudella. *Sasi* toteaa muun muassa seuraavaa: --- yksi hyvin perusteltu lausunto saattaa olla arvokkaampi kuin useampi pintapuolinen kannanotto.” Vrt. kuitenkin *Sasin* (2018) toteamus Iltalehden artikkelissa 29.5.2018: ”Perustuslakivaliokunnan ongelmana on se, että ne poimivat kaikkein kriittisimmät lausunnot, vaikka niiden kannattaisi katsoa, mitä uskottavimmat asiantuntijat sanovat”.

¹²⁵ Ks. esim. *Tuori* 2009, s. 330.

¹²⁶ Ks. *Saraviita* 2005, s. 255 & 298. *Saraviita* toteaa (s. 298), että asiantuntijalausunnot ovat ”merkittävä valtiosääntöoikeudellinen lähdeaineisto.” Käsittelen niiden asemaa kuitenkin hieman varovaisemmin, sillä vaikka lausunnoilla on tosiasiallisesti merkittävä vaikutus PeV:n lausuntokäytäntöön, ovat ne oikeuslähdeopillisesti ainoastaan sallittuja oikeuslähteitä. Sen sijaan itse PeV:n lausunnot ovat selvästi vahvemmassa

Muodollisesti perustuslakivaliokunta antaa lausuntonsa siitä, missä säätämisyjärjestyksessä ehdotettu laki tulee säätää, mutta varsinkin vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen jälkeen lausunnoissa on painottunut perusoikeuksien aineellisen suojan korostaminen. Säätämisyjärjestyksen valinnan sijaan painopiste on siirtynyt kannanottojen esittämiseen siitä, miten perustuslain kanssa ristiriitaista lakiehdotusta tulisi muuttaa, jotta se olisi perustuslain mukainen. Lähtökohdaksi on muodostunut perustuslain kanssa ristiriidassa olevan lakiehdotuksen muuttaminen niin, että ristiriita poistuu tai lakiehdotuksesta luopuminen. Tämä on osittain seurausta jo vakiintuneesta tavasta välttää poikkeuslakien säätämistä, mutta myös perusoikeuksien yleisesti kasvaneesta merkityksestä lainsäätäjän toiminnassa ja velvoitteesta niiden tosiasiallisen toteutumisen varmistamisesta.¹²⁷ *Viljanen* katsoo, että lainsäätäjään voidaan jopa kohdistaa perusoikeusmyönteisen laintulkinnan ajatusta vastaava vaatimus siitä, että lain säännökset tulisi pyrkiä muotoilemaan siten, että ne mahdollisimman hyvin turvaavat perusoikeuksien toteutumisen myös käytännössä.¹²⁸

3.2.2 Jälkivalvonta – tuomioistuimet

Lakien perustuslainmukaisuuden jälkivalvonta perustuu PL 106 §:ään, jonka mukaan:

Jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle.

asemassa oikeuslähdeopillisesti, koska ne voi sijoittaa heikosti velvoittavien oikeuslähteiden joukossa ehkä jopa niistä vahvimpiin. On myös mahdollista, että PeV:n lausunnossa esitetään asiantuntijalausunnosta otettu argumentti, jolloin sen oikeuslähdeopillinen merkitys luonnollisesti kasvaa.

¹²⁷ Ks. *Viljanen* 2001c, s. 837 & 840. Aineellisen suojan painotuksen kasvamisen katsotaan tosin alkaneen jo 80-luvulla (ks. myös *Scheinin* 1991, s. 292), mutta pidän perusoikeusuudistusta luontevana rajana selvästi kasvaneeseen aineellisen suojan merkitykseen PeV:n toiminnassa. Osittain myös siksi, että vuoden perusoikeusuudistuksen yhteydessä PeV lausui perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset, jotka väistämättä ovat vaikuttaneet sen jälkeiseen lausuntokäytäntöön. Myös periaate poikkeuslakien säätämisestä pidättäytymisestä ajoittuu vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen yhteyteen (ks. *Saraviita* 2005, s. 276).

¹²⁸ *Viljanen* 2011c, s. 837. Ks. myös *Saraviita* 2011, s. 635: ”Perustuslakivaliokunta on vuoden 2000 perustuslain kaudella omaksunut ns. oikeusturvavaliokunnan aseman. --- Hallituksen esittämän lakiehdotuksen muuttamista tarkoittavat kannanotot puolestaan ovat joko yleisesti oikeusturvaa vahvistavia tarkentamissuosituksia tai sitten tähtäävät perusoikeuksien suojaamisen tason täsmentämiseen tai korottamiseen hallituksen esittämän säännösmuotoilun tasosta”. Katson *Saraviidan* tarkoittavan jossain määrin samaa asiaa kuin *Viljanen*: PeV:n ei ainoastaan pyri muuttamaan lakiehdotusta niin, että se on perustuslainmukainen vaan myös niin, että oikeusturva ja perusoikeussuojan taso on mahdollisimman korkea.

Sanamuotonsa mukaisesti PL 106 § koskee kaikkia tuomioistuimia ja niiden tulee säännöksen edellytysten täytyessä antaa etusija perustuslain säännökselle viran puolesta.

Säännös lisättiin perustuslakiin vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen yhteydessä, muun muassa siksi, ettei pelkän ennakkovalvonnan avulla katsottu voitavan aukottomasti varmistaa, ettei laki ole ristiriidassa perustuslain kanssa. Ennakkovalvonnassa ei ole mahdollista ottaa huomioon kaikkia perustuslain kannalta ongelmallisia soveltamistilanteita. Säännös katsottiin tarpeelliseksi myös siksi, että merkittävä osa laeista säädetään ilman perustuslakivaliokunnan myötävaikutusta ja siksi, että ajan kulumisen myötä on mahdollista, että säätämisvaiheessa perustuslainmukaiseksi katsottu laki aiheuttaa muuttuneiden perustuslakitulkintojen takia perustuslain kannalta ongelmallisia soveltamistilanteita.¹²⁹

Perustuslain 106 §:n soveltamisen edellytys on, että käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen *soveltaminen* johtaa ilmeiseen ristiriitaan perustuslain kanssa. Tuomioistuin ei voi PL 106 §:n nojalla arvioida yleisesti lain säännösten perustuslainmukaisuutta, vaan sen toimivalta rajoittuu ainoastaan sen käsiteltävänä olevassa asiassa soveltuvasta lainkohdasta aiheutuvan lopputuloksen perustuslainmukaisuuden arvioimiseen.¹³⁰ Tämän takia PL 106 §:ä ei myöskään voida soveltaa, vaikka tapaukseen sovellettava lain säännös olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, jos sen soveltaminen käsillä olevassa yksittäistapauksessa ei johda perustuslain kanssa ilmeisen ristiriitaiseen lopputulokseen.¹³¹ Koska tuomioistuin ei ratkaisussaan voi julistaa mitään lain säännöstä perustuslain vastaiseksi, vaikka se jättäisikin sitä ratkaisussaan PL 106 §:n nojalla soveltamatta, ratkaisun oikeusvaikutuksetkin rajautuvat ainoastaan käsillä olevaan tapaukseen syrjäytetyn lain säännöksen jäädessä edelleen muuttumattomana voimaan.¹³²

Perustuslain 106 §:n soveltamisen edellytyksenä on, että ristiriita perustuslain kanssa on *ilmeinen*. Tuomioistuin ei siis voi antaa perustuslaille etusijaa jättäen soveltamatta

¹²⁹ Ks. HE 1/1998, s. 162–163 & PeVM 10/1998, s. 31.

¹³⁰ PeVM 10/1998, s. 30. Ks. myös esim. KKO 2008:83, perustelut kohta 4.

¹³¹ Ks. Ojanen 2009, s. 242.

¹³² HE 1/1998, s. 163. Tosin PL 106 §:n soveltaminen saattaa tosiasiallisesti johtaa lainsäädäntömuutoksiin sen jälkeen, kun tuomioistuinratkaisu on tuonut jonkin lain perustuslakiongelman esille. Tällainen vaikutus oli muun muassa ratkaisulla KKO 2004:26, jolla oli vaikutusta lainsäädäntömuutoksiin ja johon viitattiin hallituksen esityksessä HE 101/2009.

tavallista lakia, vaikka se johtaisikin ristiriitaan perustuslain kanssa, mikäli tuo ristiriita ei ole ilmeinen. Ilmeisyyskriteeristä säädettiin, koska valvonnan painopiste haluttiin säilyttää ennakollisessa valvonnassa. Ristiriidan ja sen ilmeisyyden arvioinnissa on otettava huomioon perustuslaki kokonaisuutena. Arviointi ei siis tapahdu vertailemalla ainoastaan yksittäistä perustuslain säännöstä tavallisen lain säännöksen soveltamiseen.¹³³ Soveltamistilanteeseen saattaa esimerkiksi liittyä useita keskenään ristiriidassa olevia perusoikeussäännöksiä, jolloin tavallisen lain mahdollista ristiriitaa ei voida arvioida vain jonkin niistä kannalta.¹³⁴ Jos arviointi kohdistuisi vain yhteen perusoikeuteen, saattaisi käydä niin, että antamalla etusija jollekin perusoikeussäännökselle, olisi lopputulos samalla toisen perusoikeussäännöksen vastainen.

Ilmeisyyskriteeri

Ollakseen PL 106 §:n tarkoittamalla tavalla ilmeinen, ristiriidan tulee perustuslain esitöiden mukaan olla *selvä* ja *riidaton* ja siksi helposti havaittavissa eikä esimerkiksi oikeudellisena kysymyksenä tulkinnanvarainen. Koska ensisijaisena keinona ristiriidan poistamiseen on perusoikeusmyönteinen laintulkinta, ei ilmeisyysvaatimus voi täytyä, mikäli ristiriita voidaan poistaa tulkinnallisoin keinoin. Merkittävä vaikutus ilmeisyyttä arvioitaessa on perustuslakivaliokunnan lausunnoilla. Mikäli perustuslakivaliokunta on säätämisvaiheessa todennut lausunnossaan lain perustuslainmukaiseksi, ei vastakkaista kantaa voida pitää selvänä ja riidattomana. Edellytyksenä on kuitenkin se, että perustuslakivaliokunta on arvioinut perustuslainmukaisuutta samankaltaisen soveltamistilanteen kannalta kuin missä tuomioistuimen käsiteltävänä asiassa on kyse ja se, että lakia valmistellut valiokunta on noudattanut perustuslakivaliokunnan kannanottoa – siis, että säädetty laki on kannanoton mukainen. Koska perustuslakivaliokunnan on mahdotonta ottaa perustuslainmukaisuutta arvioidessaan huomioon kaikkia mahdollisia soveltamistilanteita, on mahdollista, että tuomioistuimen ratkaistavaksi päätyy soveltamistilanne, jota ei ole otettu huomioon ennakkovalvonnan yhteydessä. Tällaisissa tapauksissa ilmeisyysvaatimus voi siis täytyä, vaikka perustuslakivaliokunta olisikin säätämisvaiheessa tutkinut

¹³³ Ks. PeVM 10/1998, s. 31 & HE 1/1998, s. 162–163.

¹³⁴ Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 361.

lain perustuslainmukaisuuden.¹³⁵ Soveltamistilanteen tulee kuitenkin olla aidosti uudentyyppinen suhteessa siihen, mitä perustuslakivaliokunta on lausunut. Yleisellä tasolla riittävän yksityiskohtaisesti lausuttu kannanotto riittää kattamaan valtaosan tavanomaisista soveltamistilanteista. Tuomioistuimen tulee ottaa huomioon myös perustuslakivaliokunnan yleinen tulkintakäytäntö käsillä olevaan tapaukseen liittyvistä perusoikeussäännöksistä, vaikka juuri käsillä olevaan tapaukseen sovellettavasta laista ei perustuslakivaliokunnan lausuntoa olisikaan. Yleinen tulkintakäytäntö ei kuitenkaan ole samalla tavalla sitova kuin nimenomainen, käsiteltävänä olevassa tapauksessa sovellettavaa lakia koskeva kannanotto.¹³⁶

Yhteenvedona voidaan esittää seuraavat edellytykset sille, että ristiriita voitaisiin katsoa PL 106 §:n tarkoittamalla tavalla ilmeiseksi:

- 1) Ristiriitaa ei pystytä poistamaan tulkinnallisin keinoin – lain sanamuoto ja lainsäätäjän tarkoitus eivät mahdollista ristiriidan poistavaa tulkintaa.
- 2) Perustuslakivaliokunta ei ole ottanut kantaa sovellettavan lain perustuslainmukaisuuteen tai se ei ole ottanut riittävällä tarkkuudella kantaa käsillä olevaan soveltamistilanteeseen lausuessaan sovellettavan lain perustuslainmukaisuudesta.
- 3) Perustuslakivaliokunnan muusta lausuntokäytännöstä ei voida johtaa riittävästi soveltamistilannetta vastaavaa kannanottoa tai yleinen tulkintakäytäntö puhuu ristiriidan puolesta.

Ilmeisyyskriteerillä tavoiteltiin sitä, että PL 106 § tulee sovellettavaksi vain harvoin, ja että lakien perustuslainmukaisuuden valvonnan painopiste säilyy ennakkovalvonnassa.¹³⁷ Edellä esitetyt soveltamisedellytykset huomioon ottaen, tämä tavoite näyttää toteutuneen.

Hyvin rajatusta soveltamismahdollisuudesta huolimatta PL 106 §:llä on merkitystä perusoikeuksien toteutumisen kannalta. Se estää ainakin räikeimmät perustuslain kanssa ristiriitaiset tuomioistuinratkaisut, jotka saattaisivat seurata siitä, että sovellettava laki jo itsessään on perustuslain vastainen tai siitä, että sinänsä perustuslainmukaisen lain

¹³⁵ PeVM 10/1998, s. 31.

¹³⁶ Ks. *Jyräski–Husa* 2012, s. 360.

¹³⁷ Ks. HE 1/1998, s. 162–164 & PeVM 10/1998, s. 30–31.

soveltaminen johtaisi ilmeisesti perustuslain kanssa ristiriitaiseen lopputulokseen. Säännös toimii siis tarkoituksensa mukaisesti viimeisenä varmistuksena perusoikeuksien toteutumisessa. Perusoikeuksien toteutumisen viimesijaisen varmistamisen lisäksi PL 106 §:llä saattaa olla vaikutusta myös ennakkovalvonnan tasoon. *Tuori* (2009) katsoo, että jo pelkästään PL 106 §:n olemassaolo saattaa johtaa siihen, että ennakkovalvontaan panostetaan enemmän.¹³⁸

3.3 Perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset

Perusoikeudet eivät yleisesti ole niin ehdottomia, ettei niitä voida missään olosuhteissa tai missään laajuudessa tavallisella lailla rajoittaa.¹³⁹ Perusoikeuden rajoittaminen tarkoittaa *Viljasen* (2001) mukaan ”perusoikeussäännöksen soveltamisalan piirissä olevan oikeuden kaventamista tai perusoikeussäännöksen suojaaman yksilön oikeusasemaan puuttumista julkisen vallan toimenpitein”¹⁴⁰.

Ensisijaisesti perusoikeuksien rajoittamisen hyväksyttävyys tulee arvioitavaksi lain säätämisvaiheessa. Merkittävin asema tässä arvioinnissa on perustuslakivaliokunnalla, jonka tulee antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta¹⁴¹.

Rajoittamista saattaa edellyttää muun muassa kahden tai useamman perusoikeuden kollisio. Kollisiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa eri perusoikeudet ovat toistensa kanssa ristiriidassa eivätkä voi samanaikaisesti toteutua täysimääräisesti. Esimerkiksi kotirauhan piirissä kuvattua videota ei voi rajoittamattomasti saattaa julkiseksi sananvapauden nojalla, koska tämä samanaikaisesti saattaisi loukata jonkun muun henkilön yksityisyyttä. Yksilön perusoikeudelle ei voida antaa niin ehdotonta suojaa, että se loukkaisi toisen yksilön perusoikeuksia. Tällaisissa tilanteissa tulee pyrkiä ratkaisuun, jonka avulla kaikki toistensa kanssa ristiriidassa olevat perusoikeudet toteutuvat mahdollisimman hyvin. Tämä

¹³⁸ *Tuori* 2009, s. 332. *Tuorin* mukaan ”[t]ähän viittaa hyppäksenomainen lisäys perustuslakivaliokunnan lausuntoasioissa perusoikeus- ja perustuslakiuudistuksen jälkeen.”

¹³⁹ HE 309/1993, s. 29.

¹⁴⁰ *Viljanen* 2001, s. 14.

¹⁴¹ *Viljanen* 2011b, s. 139–140.

luonnollisesti edellyttää, että jotain tai kaikkia niistä on rajoitettava. Tällaista perusoikeuksien välistä *punnintaa* kollisiotilanteiden ratkaisemiseksi joudutaan tekemään sekä lakeja säädettäessä että lakeja sovellettaessa.¹⁴²

Perusoikeuksien rajoittamista saattaa edellyttää myös painava yhteiskunnallinen intressi.¹⁴³ Esimerkiksi PL 6.1 §:n turvaamasta yhdenvertaisuudesta voidaan tietyin edellytyksin poiketa pyrittäessä yhteiskunnan kokonaisuhyödyn kannalta tarpeelliseen lopputulokseen. Yhdenvertaisuudesta poiketaan usein esimerkiksi verolainsäädännössä, joka väistämättä asettaa verovelvollisia eri asemaan. Perusoikeussäännöksen soveltamispiirissä oleva oikeus voi kaventua myös epäsuorasti, sillä myös säännös, joka ei varsinaisesti aseta rajoituksia, voi rajoittaa perusoikeuksia. Tällaisia säännöksiä saattavat olla esimerkiksi verohuojennukset: vaikka joidenkin verovelvollisten saama etu ei suoranaisesti ole pois sellaiselta yksilöltä, joka ei saa etua, johtaa huojennussäännös eri verovelvollisten asettamiseen eriarvoiseen asemaan verokohtelun suhteen.

Joidenkin perusoikeuksien rajoitusmahdollisuus on kirjattu itse perusoikeussäännökseen, mutta tietyin edellytyksin myös ehdottomaan muotoon, ilman rajoitusmahdollisuutta kirjoitettuja perusoikeuksia voidaan rajoittaa. Täysin ehdottomia, sellaisia, joita ei missään olosuhteissa tai missään laajuudessa voida tavallisella lailla rajoittaa, ovat ainoastaan kiellon muotoon kirjoitetut perusoikeussäännökset¹⁴⁴

Perusoikeussäännöksiin kirjatut rajoitusmahdollisuudet on toteutettu lakivarauksin. Nykyisten perusoikeussäännösten lakivaraukset ovat ns. kvalifioituja lakivarauksia: ne antavat lainsäätäjälle valtuutuksen rajoittaa perusoikeutta tavallisella lailla, mutta vain

¹⁴² Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 139.

¹⁴³ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 139.

¹⁴⁴ Ks. PeVM 25/1994, s. 4. Tällaisia kieltoja ovat PL 7.2 §:n kuolemanrangaistuksen, kidutuksen ja muun ihmisarvoa loukkaavan kohtelun kieltäminen, PL 8 §:n taannehtivan rikoslain kieltäminen, PL 9.3 §:n kieltäminen estää Suomen kansalaista saapumasta maahan ja PL 9.4 §:n kieltäminen karkottaa, luovuttaa tai palauttaa ulkomaalaista, jos häntä tämän vuoksi uhkaa kuolemanrangaistus, kidutus tai muu ihmisarvoa loukkaava kohtelu. Myös PL 6.2 §:n syrjintäkielto, PL 7.3 §:n kieltäminen puuttua kenenkään henkilökohtaiseen koskemattomuuteen tai riistää kenenkään vapautta mielivaltaisesti ja ilman laissa säädettyä perustetta sekä PL 18.3 §:n kieltäminen erottaa ketään työstä ilman lakiin perustuvaa syytä ovat sinänsä ehdottomia, mutta säännösten sanamuotojen vuoksi ensin mainittuja lievemmin. Perustuslain 6.2 § kieltää eri asemaan asettamisen henkilöön liittyvän syyn perusteella ainoastaan ilman hyväksyttävää perustetta. Jos tällainen hyväksyttävä peruste on, ei kyse ole PL 6.2. §:n tarkoittamasta syrjinnästä. Perustuslain 7.3 § ja 18.3 § jättävät lainsäätäjälle harkintavaltaa sen suhteen, mitkä ovat laissa säädetyt perusteet.

tietyin perusoikeussäännöksessä mainituin perustein.¹⁴⁵ Esimerkiksi PL 12.1 §:n mukaan lailla voidaan säätää kuvaohjelmia koskevia rajoituksia vain, jos ne ovat välttämättömiä lasten suojelemiseksi. Joissakin perusoikeussäännöksissä lakivaraus jättää lainsäätäjälle tietyn harkintavallan perusoikeuden toteuttamisen suhteen, koska perusoikeus turvataan *sen mukaan kuin lailla tarkemmin säädetään* tai *sen mukaan kuin lailla säädetään*.¹⁴⁶ Tällaisista lakivaruksista voidaan puhua sääntelyvarauksina, jotka eivät niinkään anna lainsäätäjälle rajoitusvaltuuksia vaan velvollisuuden antaa perusoikeuden sisältöä täsmentäviä säännöksiä.¹⁴⁷

Sellaisten perusoikeussäännösten, joihin ei sisälly lakivarausta, mutta jotka eivät kuitenkaan ole ehdottomia, rajoitusmahdollisuutta arvioidaan yleisten rajoitusedellytysten mukaisesti.¹⁴⁸ Yleiset rajoitusedellytykset perustuvat perustuslakivaliokunnan vuoden 1995 perusoikeusuudistusta koskevaan mietintöön PeVM 25/1994, jossa valiokunta esitti seuraavan esimerkinomaisen luettelon perusoikeuksien rajoittamisen kriteereistä:

1. **Lailla säätämisen vaatimus:** rajoitusten tulee perustua eduskunnan säätämään lakiin.
2. **Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus:** rajoitusten on oltava tarkkarajaisia ja riittävän täsmällisesti määritettyjä. Rajoitusten olennaisen sisällön tulee ilmetä laista.
3. **Hyväksyttävyyysvaatimus:** rajoitusperusteiden tulee olla perusoikeusjärjestelmän ja ihmisoikeusmääräysten kannalta hyväksyttäviä ja painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatimia.
4. **Ydinalueen koskemattomuuden vaatimus:** tavallisella lailla ei voida säätää perusoikeuden ytimeen ulottuvaa rajoitusta.
5. **Suhteellisuusvaatimus:** rajoitusten tulee olla välttämättömiä hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi ja oikeassa suhteessa tavoitteeseen.

¹⁴⁵ Ks. PeVM 25/1994, s. 4.

¹⁴⁶ Ks. HE 309/1993, s. 30.

¹⁴⁷ Ks. PeVM 25/1994, s. 5–6.

¹⁴⁸ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 147. Yleiset rajoitusedellytykset koskevat myös lakivaruksen sisältäviä perusoikeussäännöksiä, mutta niiden merkitys korostuu etenkin juuri sellaisten oikeuden muotoon kirjattujen perusoikeuksien kohdalla, joiden rajoitusmahdollisuudesta ei ole perusoikeussäännöksessä säädetty.

6. **Oikeusturvavaatimus:** perusoikeuksia rajoitettaessa on huolehdittava riittävistä oikeusturvajärjestelyistä.
7. **Ihmisoikeusvelvoitteiden noudattamisen vaatimus:** rajoitukset eivät saa olla ristiriidassa Suomen kansainvälisten ihmisoikeusvelvoitteiden kanssa.¹⁴⁹

Vaikka luettelo on mietinnön mukaan vain esimerkinomainen, sitä on käytetty lähes sellaisenaan rajoitusmahdollisuuksien arviointiin. Rajoituksen on siis edellytetty täyttävän kaikki luettelossa esitetyt vaatimukset ja toisaalta luettelon ulkopuolisia kriteereitä ei ole käytetty.¹⁵⁰

3.4 Yleinen yhdenvertaisuussäännös (PL 6.1 §)

Yhdenvertaisuus perusoikeutena pitää sisällään sekä oikeudellisen että tosiasiallisen yhdenvertaisuuden.¹⁵¹ Oikeudellisella eli muodollisella yhdenvertaisuudella tarkoitetaan sitä, että oikeudellisesti merkityksellisessä suhteessa samanlaisia tapauksia tulisi kohdella samalla tavalla. Erilaisen kohtelun voi perustaa ainoastaan laista ilmeneviin seikkoihin. Tosiasiallinen eli aineellinen yhdenvertaisuus liittyy yhteiskunnassa esiintyvän eriarvoisuuden poistamiseen. Eriarvoisuus voi olla seurausta lainsäädännöstä ja muista julkisen vallan toimista tai yksityisten tahojen toiminnasta. Julkisen vallan tehtäväksi nähdään tällaisen eriarvoisuuden poistaminen eli tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen. Tätä tehtävää toteuttaessa saattaa olla tarpeen poiketa muodollisesta yhdenvertaisuudesta. Poikkeamiselle on kuitenkin aina oltava hyväksyttävä peruste.¹⁵² Esimerkiksi tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistämiseksi saattaa olla perusteltua myöntää verohuojennuksia heikommissa taloudellisissa asemassa oleville.

Yhdenvertaisuudesta säädetään perustuslain 6 §:ssä, jonka 1 momentin mukaan *ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä*. Tämä yleinen yhdenvertaisuussäännös pitää sisällään mielivallan kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Nämä vaatimukset kohdistuvat sekä lainsäätäjään että lainsoveltajaan. Tuomioistuimille

¹⁴⁹ PeVM 25/1994, s. 5 & *Viljanen* 2011b, s. 146.

¹⁵⁰ Ks. esim. *Saraviita* 2011, s. 141.

¹⁵¹ HE 309/1993, s. 42.

¹⁵² Ks. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 228.

ja muille viranomaisille tämä tarkoittaa vaatimusta siitä, ettei samanlaisia tapauksia saa kohdella eri tavalla, ellei erilainen kohtelu ilmene laista. Kyse on siten muodollisesta yhdenvertaisuudesta. Säännös rajoittaa tuomioistuinten ja muiden viranomaisten harkintavaltaa.¹⁵³ Tuomioistuin ei esimerkiksi voi tuomita kahdelle samanlaisesta rikoksesta tuomitulle erilaista rangaistusta, jos olosuhteet ovat samanlaiset, vaikka rangaistusasteikko mahdollistaisikin laajan harkintavallan rangaistuksen suhteen.

Lainsäätäjää koskeva vaatimus yhdenvertaisuudesta on luonteeltaan hieman erilainen, sillä lainsäätäjän tulee lakeja säätäessään ottaa huomioon myös tosiasiallisen yhdenvertaisuuden toteutuminen ja edistäminen sekä kulloinkin tavoiteltu yhteiskunnallinen kehitys. Lähtökohtana myös lakeja säädettäessä on se, ettei yksilöitä saa asettaa toisiaan edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan, mutta näin voidaan kuitenkin hyväksyttävän syyn vuoksi tehdä ilman, että sen katsottaisiin loukkaavan muodollista yhdenvertaisuutta.¹⁵⁴ Tarve poiketa yhdenvertaisuudesta saattaa seurata muiden perusoikeuksien toteuttamisesta tai yleisesti jo PL 1.2 §:stä, jonka mukaan valtiosääntö turvaa ihmisarvon loukkaamattomuuden ja yksilön vapauden ja oikeudet sekä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Perusteena voi toimia myös PL 22 §:n perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvoite tai muu painava yhteiskunnallinen intressi. Perustuslakivaliokunta on useassa lausunnossaan todennut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.¹⁵⁵ Tämä jättää tosiasiallisesti lainsäätäjälle suhteellisen laajan liikkumavaran muodollisen yhdenvertaisuuden toteutumisen suhteen, koska rajoituksia voidaan perustella hyväksyttävästi yhteiskunnallisella intressillä. Jo perustuslain esitöissä todettiin, että lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa.¹⁵⁶

Jonkinasteisen erilaisen kohtelun on siis katsottu olevan hyväksyttävää yhdenvertaisuuden kannalta. Tämä onkin tarpeellista, sillä ehdoton yhdenvertaisuus rajoittaisi merkittävästi lainsäädäntövaltaa ja aiheuttaisi rajoituksia muihin perusoikeuksiin. Ehdottoman

¹⁵³ Ks. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 232.

¹⁵⁴ Ks. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 232.

¹⁵⁵ Ks. esim. PeVL 15/2018, s. 55.

¹⁵⁶ HE 309/1993, s. 43.

yhdenvertaisuuden tavoittelu muodostaisi esteen lähes kaikelle lainsäädännölle, koska on vaikea kuvitella montaakaan säännöstä, joka johtaisi kaikkien yksilöiden kannalta yhdenvertaiseen kohteluun kaikissa suhteissa. Jos esimerkiksi ansiotuloja verotettaisiin niin, että kaikki maksavat tuloistaan tuhat euroa veroa vuodessa, voisi tätä pitää muodollisesti yhdenvertaisena, jos tilanteita pidettäisiin samanlaisina siitä syystä, että sääntely koskee kaikkia palkansaajia. Luonnollisesti tällainen sääntely muodostuisi mahdottomaksi jo PL 1.2 §:n oikeudenmukaisuuden edistämisen ja tosiasiallisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen kannalta. Yhtä lailla muodollisesti yhdenvertaista olisi, jos kaikki maksaisivat ansiotuloistaan veroa 20 %, mutta tähänkin sisältyisi ongelmia tosiasiallisen yhdenvertaisuuden kannalta. Satatuhatta euroa vuodessa ansaitseva voisi pitää yhdenvertaisuuden vastaisena sitä, että hän joutuu maksamaan veroja 20 000 euroa, kun 10 000 euroa ansaitseva maksaa ainoastaan 2 000 euroa. Vähemmän ansaitseva taas voisi pitää yhdenvertaisuuden vastaisena sitä, että hänelle jää tuloistaan verojen jälkeen vain 8 000 euroa, kun enemmän ansaitsevalle jää 80 000 euroa. Toisaalta mahdoton olisi myös tilanne, jossa vero määräytyisi niin, että kaikille palkansaajille jäisi verojen jälkeen sama euromäärä. Ehdoton yhdenvertaisuus on käytännössä mahdotonta jo siitäkin syystä, että tilanteiden samankaltaisuutta ja samanlaista kohtelua voidaan arvioida monella eri tapaa.

Keskeistä yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle onkin se, voidaanko erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla¹⁵⁷. Tällainen hyväksyttävä peruste saattaa olla esimerkiksi juuri tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen antamalla etuuksia heikommassa asemassa oleville. Hyväksyttävän perusteen lisäksi myös muiden perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten tulee täyttyä. Rajoituksia yhdenvertaisuuteen voi seurata sekä etujen myöntämisestä että velvollisuuksien asettamisesta, koska molemmissa tilanteissa se, johon etu tai velvollisuus kohdistuu, asetetaan erilaiseen asemaan suhteessa niihin, joihin etu tai velvollisuus ei kohdistu.

¹⁵⁷ Ks. esim. PeVL 25/2006, s. 2 & PeVL 15/2018, s. 55.

4 Yhdenvertaisuus verotuksessa

4.1 Perustuslain yhdenvertaisuussäännös ja verotus

Perusoikeussäännökset sitovat kaikkea julkisen vallan käyttöä, joten PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännös koskee myös verotusta. Perusoikeuksilla on kuitenkin ollut vero-oikeudessa vain rajallinen merkitys muihin oikeudenaloihin verrattuna, vaikka perusoikeussuojan tarpeen voidaan katsoa verotuksessa jopa korostunut, koska verotus kuuluu julkisen vallan käytön ydinalueeseen¹⁵⁸. Verolainsäädännöllä jaetaan verorasitusta verovelvollisten kesken, jolloin yhdenvertaisuuden vaatimus korostuu, koska sen toteutuminen varmistaa, että kokonaisverorasitus jakautuu mahdollisimman tasaisesti. Yhdenvertaisuudella voi katsoa tämän vuoksi olevan korostunut merkitys verotuksessa.¹⁵⁹

Yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä verotuksessa korostaa myös se, että verotus on jo lähtökohdiltaan ongelmallinen PL 6.1 §:n yleisen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Kuten edellisessä luvussa todettiin, ei ehdotonta yhdenvertaisuutta voida saavuttaa, koska sellaista säännöstä, joka johtaisi yhdenvertaisuuden toteutumiseen kaikkien yksilöiden välillä kaikissa mahdollisissa suhteissa, tuskin voi olla olemassa. Tämä korostuu etenkin verolainsäädännössä, jossa ratkaisut ovat lähes poikkeuksetta yhdenvertaisuuden vastaisia joissain verovelvollisten välisissä suhteissa¹⁶⁰. Esimerkiksi ansiotulojen verottaminen niin, että kukin verovelvollinen maksaa tuloistaan veroa 1 000 euroa vuodessa olisi veron määrän suhteen muodollisesti yhdenvertaista, mutta veron suhteellisen osuuden ja veron jälkeen jäävän tulon suhteen muodollisen yhdenvertaisuuden vastaista. Suhteellinen verotus taas on veron suhteellisen osan suhteen yhdenvertaista, mutta veron euromäärän suhteen yhdenvertaisuuden vastaista. Yhdenvertaisuuden kannalta olennaista on tällöin se, miten samanlainen tilanne, jossa yksioitaa tulisi kohdella samalla tavalla, määritetään.

¹⁵⁸ Ks. rajallisesti merkityksestä *Äimä* 2011, s. 69. Oikeussuojan tarpeen korostumisesta HE 1/1998, s. 74. Ks. myös *Nykänen* 2017, s. 225. Ks. myös *Wikström* 2011, s. 97, jossa hän kiteyttää osuvasti yhdenvertaisuuden merkityksen verotuksessa: ”--- voidaan todeta, että *yhdenvertaisuus* ohjaa verojärjestelmää marginaalisissa tilanteissa, mutta tämä ei poista eikä vähennä argumentin merkitystä”.

¹⁵⁹ Ks. esim. *Söderlund* 2009, s. 206 & *Nykänen* 2017, s. 226.

¹⁶⁰ Ks. tähän liittyen esim. *Urpilainen* 2017, s. 173, jossa hän toteaa, että verojärjestelmän systematiikka on jo lähtökohtaisesti erilaisia verovelvollisia ja taloudellisia toimintoja erotteleva, ja että verolainsäädännön tavoitteita on yleensä hyvin vaikea saattaa täysin yhteismitallisiksi perustuslain arvojen kanssa.

Yhdenvertaisuussäännös erottuu luonteeltaan muista perusoikeussäännöksistä siinä, että se edellyttää aina yksilön tilanteen ja kohtelun vertaamista muiden perusoikeussuojaa nauttivien yksilöiden tilanteeseen ja kohteluun. Yhdenvertaisuuden kannalta yksittäisen yksilön kohtelua ja tilannetta voidaan verrata käytännössä jokaisen muun yksittäisen yksilön tilanteeseen ja kohteluun jokaisessa oikeudellisesti merkittävässä suhteessa. Koska absoluuttisen samanlaisia tilanteita tai olosuhteita ei voi olla, tulee kohtelun olla samanlaista, jos tilanteet kahden verovelvollisen välillä ovat riittävän samanlaiset. Tilanteen samanlaisuutta voidaan kuitenkin arvioida usealta eri kannalta. Verovelvollisten tilanteen samanlaisuus voitaisiin esimerkiksi johtaa tulojen tai varallisuuden määrän perusteella. Perustamalla samanlainen kohtelu riittävään samanlaisuuteen jossain verovelvollisten ominaisuudessa suljetaan samalla pois samanlaisuuden merkitys jossain toisessa ominaisuudessa. Tämä tarkoittaa myös sitä, että muutokset verovelvollisten kohtelussa vaikuttavat aina yhdenvertaisuuteen suhteessa muihin verovelvollisiin. Keventämällä verovelvollisen A verotusta, asetetaan eriarvoiseen asemaan kaikki ne verovelvolliset, joita aiemmin verotettiin samalla tavalla kuin A:ta, mutta joiden verotusta ei kevennetä. Kiristämällä verovelvollisen B verotusta, asetetaan B eriarvoiseen asemaan kaikkiin niihin verovelvollisiin verrattuna, joita aiemmin verotettiin B:tä vastaavasti, mutta joiden verotus ei kiristy.

Verotusta koskee myös korostetun laillisuuden periaate, jolla tarkoitetaan vaatimusta siitä, että verosta on säädettävä lailla. Tämä vaatimus käy ilmi PL 81.1 §:stä, jonka mukaan *valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta*. Samansisältöinen vaatimus koskee PL 121.3 §:n mukaan myös kunnallisveroa. Verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista ei siten voida säätää lakia alemmilla säännöksillä. Luonnollisesti myöskään lakia soveltavilla viranomaisilla ei ole valtuutta päättää näistä lainsäädäntövallan alaisuuteen sidotuista perusteista. Korostetun laillisuuden periaate pitää sisällään myös vaatimuksen siitä, että laista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja siitä,

että lain säännösten tulisi olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa¹⁶¹.

Korostetun laillisuusperiaatteen ja verolain säännösten tarkkuusvaatimuksen takia yhdenvertaisuussäännöksen asettama vaatimus kohdistuu verotuksessa erityisesti lainsäätäjään. Tuomioistuinten ja muiden viranomaisten osalta yhdenvertaisuussäännöksen vaikutus rajoittuu lähinnä perusoikeusmyönteiseen laintulkintaan ja siihenkin usein vain rajallisesti verolakien korostetun tarkkuusvaatimuksen vuoksi. Korostetusta tarkkuusvaatimuksesta huolimatta verolait ovat kuitenkin vain poikkeuksellisesti niin yksiselitteisiä, ettei tulkinnalle jäisi sijaa. Tuomioistuimilla on myös PL 106 §:n nojalla mahdollisuus puuttua selvimpiin yhdenvertaisuuden loukkauksiin, mutta tämä mahdollisuus on ilmeisyyskriteerin vuoksi hyvin rajallinen. Yhdenvertaisuussäännöksen kohdalla PL 106 §:n soveltaminen on erityisen haasteellista, koska sama tulkinta- tai soveltamiskysymys koskee usein laajaa verovelvollisten joukkoa. Siten, jos tuomioistuin toteaisi ratkaistavana olevassa tapauksessa tavallisen lain johtavan verovelvollisen kannalta yhdenvertaisuusperiaatteen vastaiseen lopputulokseen ja PL 106 §:ää soveltaen myöntäisi verovelvolliselle esimerkiksi jonkin verohuojennuksen PL 6.1 §:n nojalla, tarkoittaisi tämä samalla yhdenvertaisuuden loukkaamista niiden verovelvollisten kohdalla, jotka eivät vastaavassa tilanteessa verohuojennusta ole vakiintuneen tulkintakäytännön vuoksi saaneet.¹⁶²

Esimerkki

Tuomioistuimen saa ratkaistavakseen tapauksen, jossa perinnönjättäjältä jäi kaksi rintaperillistä, toinen 16-vuotias ja toinen 18-vuotias, joista molemmat perivät puolet perinnönjättäjän kokonaan omistamasta osakeyhtiöstä. Perillisistä 18-vuotias täyttää PerVL 55 §:n edellytykset ja saa näin huojennusedun osakseen. Siitä huolimatta, että toinen perillisistä saa täysin saman osuuden yhtiöstä, ei hänelle alaikäisyytensä takia ole myönnetty huojennusta¹⁶³, jonka vuoksi hän joutuu maksamaan veroa 10-kertaisen määrän sisarukseensa verrattuna. Mikäli tuomioistuin toteaisi, että PerVL 55 § johtaa tapauksessa PL 6 §:n kannalta ilmeisen

¹⁶¹ HE 1/1998, s. 134.

¹⁶² Ks. osin tästä problematiikasta myös *Tikka* 1999, s. 990–991.

¹⁶³ Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta ei vakiintuneen käytännön vuoksi voida myöntää alaikäiselle perinnön- tai lahjansaajalle, koska alaikäinen ei yhtiöoikeudellisista syistä voi täyttää PerVL 55 §:n soveltamista edellyttävää jatkamisvaatimusta.

ristiriitaiseen lopputulokseen ja PL 106 §:n nojalla jättäisi PerVL 55 §:ää soveltamatta antaen PL 6 §:n nojalla huojennusedun myös 16-vuotiaalle, muodostuisi verokohtelu eriarvoiseksi sellaisten muiden alaikäisten kohdalla, jotka ovat saaneet perinnöksi PerVL 55 §:ssä tarkoitetun osan yrityksestä ja joiden saantoon huojennussäännöksiä ei vakiintuneen tulkinnan vuoksi ole sovellettu.

Kuten esimerkki osaltaan osoittaa, johtaisi verolain soveltamatta jättäminen PL 106 §:n nojalla yhdenvertaisuussäännöksen vuoksi lähes poikkeuksetta muiden vastaavassa tilanteessa olevien verovelvollisten eriarvoiseen kohteluun. Tämän takia kynnyksen PL 106 §:n soveltamiseksi yhdenvertaisuuden takia voidaan katsoa olevan erityisen korkealla¹⁶⁴.

Lainsäätäjää koskee muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen lisäksi myös vaatimus tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistämisestä ja eriarvoisuuden poistamisesta. Tämä saattaa edellyttää muodollisesta yhdenvertaisuudesta poikkeamista esimerkiksi erilaisin verohuojennuksin. Jos asiaa arvioidaan verotuksen tavoitteiden kannalta, kytkeytyy tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen ennen kaikkea verotuksen tulonjakopoliittiseen tavoitteeseen, jolla tarkoitetaan pyrkimystä tuloerojen tai varallisuuserojen tasoittamiseen¹⁶⁵. Kyse on siis taloudellisen eriarvoisuuden poistamisesta. Tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistämiseen voidaan osittain kytkeä myös sosiaalipoliittiset tavoitteet, joiden perusajatuksena on perustoimeentulon turvaaminen kaikille yksilöille¹⁶⁶. Tulonjako- tai sosiaalipoliittista tavoitetta toteutettaessa muodollisesta yhdenvertaisuudesta on lähtökohtaisesti poikettava. Verotuksen ensisijainen tavoite eli verojen kerääminen julkisen toiminnan rahoittamiseksi (fiskaalinen tavoite¹⁶⁷) ei itsessään edellyttäisi poikkeamista muodollisesta yhdenvertaisuudesta, koska tavoitteen saavuttamiseksi vain verojen kokonaismäärällä olisi merkitystä ja verojärjestelmä voitaisiin toteuttaa niin, että muodollisesti riittävän samanlaisessa asemassa olevia verotettaisiin poikkeuksetta samalla tavalla.

¹⁶⁴ Näin myös Nykänen 2017, s. 234.

¹⁶⁵ Ks. tulonjakopoliittisesta tavoitteesta esim. Niskakangas 2011, s. 31–33.

¹⁶⁶ Ks. sosiaalipoliittisista tavoitteista esim. Niskakangas 2011, s. 36–37. Niskakangas (s. 36) puhuu perustoimeentulon turvaamisesta kaikille *kansalaisille*. On kuitenkin luontevampaa puhua kaikista *yksilöistä*, koska perustoimeentulon turvaamista koskevassa PL 19 §:ssä turva koskee *jokaista*, jolla tarkoitetaan kaikkia Suomen oikeudenkäyttöpiirissä olevia luonnollisia henkilöitä.

¹⁶⁷ Ks. fiskaalisesta tavoitteesta tarkemmin esim. Niskakangas 2011, s. 24.

Verotuksen tavoitteilla tai ominaispiirteillä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen, miten verotusta tulisi tarkastella PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Verotusta koskee sen osalta samat vaatimukset kuin muitakin julkisen vallan aloja. Yhdenvertaisuudesta poikkeaminen tarkoittaa myös verotuksessa perusoikeuden rajoittamista, jolloin perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten tulisi täyttyä, jotta perusoikeusrajoitukseen johtava säännös olisi perustuslainmukainen. Tarkastelu kohdistuu tällöin ennen kaikkea siihen, onko rajoitukselle – siis verotuksellisesti eri asemaan asettamiselle – olemassa hyväksyttävä peruste ja onko rajoitus oikeasuhtainen. Olennaista yhdenvertaisuuden toteutumisen kannalta on myös se, miten tilanteiden samanlaisuus määritetään eli milloin verovelvollisten voidaan katsoa olevan siinä määrin samanlaisessa asemassa, että heitä tulisi verotuksellisesti kohdella samalla tavalla. Yleisen yhdenvertaisuussäännöksen asettamien vaatimusten toteutumiseen liittyy kiinteästi ennen kaikkea verotuksen oikeudenmukaisuus ja veronmaksukykyisyysperiaate. Yhdenvertaisuuden toteutumista ja hyväksyttävää rajoittamista ei kuitenkaan voida arvioida pelkästään verotuksen oikeudenmukaisuuden ja veronmaksukykyisyyden perusteella, vaan arvioinnin tulee lopulta pohjautua perusoikeuksien yleisiin oppeihin. Verotusta koskee samat kriteerit kuin muitakin perusoikeuksia. Tämän vuoksi perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännöllä on myös verotuksessa merkittävä rooli. Verotuksen oikeudenmukaisuuden käsite ja veronmaksukykyisyysperiaate auttavat kuitenkin sen määrittämisessä, miten yhdenvertaisuussäännöksen sisältö ilmenee verotuksessa.

4.2 Verotuksen oikeudenmukaisuus

4.2.1 Horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus

Verotuksen oikeudenmukaisuutta pidetään yhtenä keskeisenä hyvän verojärjestelmän ominaisuutena.¹⁶⁸ Verorasituksen tulisi kohdistua oikeudenmukaisesti yhteiskunnan jäsenten kesken.¹⁶⁹ Oikeudenmukaisuuteen verotuksessa sisältyy horisontaalinen oikeudenmukaisuus ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus. Horisontaalinen oikeudenmukaisuus on lähellä yleistä yhdenvertaisuussäännöstä (PL 6.1 §), jonka vaatimus samanlaisesta

¹⁶⁸ Ks. esim. *Myrsky* 2009, s. 739, *Niskakangas* 2011, s. 62 & *Määttä* 2007, s. 87.

¹⁶⁹ Ks. esim. *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 69–70.

kohtelusta samanlaisista tilanteissa muuntuu horisontaalisen oikeudenmukaisuuden kohdalla vaatimukseksi samanmääräisestä verottamisesta samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevien verovelvollisten kesken. Vertikaalinen oikeudenmukaisuus puolestaan tarkoittaa sitä, että taloudellisesti eri asemassa olevia verovelvollisia tulisi verottaa eri määräisesti.¹⁷⁰

4.2.2 Veronmaksukykyisyysperiaate

Taloudellista asemaa arvioidaan pääsääntöisesti oikeudenmukaisuuteen kiinteästi liittyvän veronmaksukykyisyysperiaatteen avulla. Periaatteen mukaan verovelvollisen tulisi maksaa veroja maksukykynsä mukaisesti. Tuloverotuksessa tämä tarkoittaa oikeudenmukaisuuden kannalta sitä, että samalla tulotasolla olevien veronmaksukyky oletetaan samanlaiseksi ja sitä, että tulojen lisääntyessä myös veronmaksukyky lisääntyy.¹⁷¹ Perintö- ja lahjaverotuksessa verovelvollisen veronmaksukyvyn katsotaan lisääntyvän vastikkeetta saadun omaisuuden vuoksi.¹⁷² Tuloverotusta vastaavalla tavalla veronmaksukyvyn katsotaan lisääntyvän sitä enemmän, mitä suuremmasta omaisuudesta on kyse.

Veronmaksukykyyn liittyy myös realisointivaatimus, jonka mukaan omaisuuden arvonnousu verotetaan vasta siinä vaiheessa, kun omaisuus realisoidaan. Veronmaksukykyä katsotaan lisäävän vain sellaisten tulojen, jotka ovat realisoituneet.¹⁷³ Perintö- ja lahjaverotuksessa tällaista realisointivaatimusta ei kuitenkaan tunneta. Verotuksen kohteena on perintöosuuden tai lahjan arvo, eikä verotuksen toimittaminen ja veron maksamisen eräpäivät ole riippuvaisia siitä, millainen omaisuus on kyseessä tai siitä, milloin saatu omaisuus realisoidaan.

Veronmaksukyvyn ei katsota olevan suoraan verrannollinen tulojen määrään tai vastikkeetta saadun varallisuuden arvoon. Tuloverotuksessa veronmaksukyvyn katsotaan alkavan vasta silloin, kun välttämättömimmät tarpeet on tyydytetty. Tämän vuoksi verotusta

¹⁷⁰ Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 62–63.

¹⁷¹ Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 64–65.

¹⁷² Ks. esim. *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 325.

¹⁷³ Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 66 & *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 72.

ei juuri kohdisteta niihin, joiden tulot ovat hyvin vähäisiä.¹⁷⁴ Myös perintö- ja lahjavero-
tuksessa kaikista pienimmät lahjat ja perinnöt on jätetty verotuksen ulkopuolelle.¹⁷⁵ Sen
sijaan tulojen tai vastikkeetta saadun varallisuuden kasvaessa riittävästi, veronmaksuky-
vyn katsotaan kasvavan suhteessa enemmän kuin saadun varallisuuden arvon¹⁷⁶. Esimer-
kiksi valtion tulovero sekä perintö- ja lahjavero ovat progressiivisia: tulojen määrän tai
perinnön tai lahjan arvon kasvaessa verojen suhteellinen osuus tuloista tai omaisuuden
arvosta kasvaa.

Tämän ratkaisun perusteena on ajatus pienimmän uhrauksen periaatteesta, jossa oletetaan,
että tulojen tai vastikkeetta saadun omaisuuden kasvaessa niistä saatu hyöty alenee. Peri-
aatteen mukaan oletetaan siis, että esimerkiksi 100 000 euroa vuodessa ansaitseva vero-
velvollinen hyötyy jokaisesta ansaitsemastaan lisäeurosta vähemmän kuin 10 000 euroa
vuodessa ansaitseva, jolloin suhteellisesti samanasteinen verotus olisi suurempi uhraus
vähemmän ansaitsevalle. Kun tulojen kasvaessa uhrauksen määrä vähenee, kannattaa ve-
rottaa suurituloisia suhteellisesti enemmän, jotta verojärjestelmän aiheuttamien uhrausten
kokonaismäärä yhteiskunnan tasolla olisi mahdollisimman vähäinen. Veronmaksukykyi-
syyden arviointi ei myöskään kohdistu pelkästään tulojen määrään, vaan myös pakolli-
silla menoilla on arvioinnissa jossain määrin merkitystä. Esimerkiksi erot perheen koossa
saattavat vaikuttaa siihen, että kahden samalla tulotasolla olevan verovelvollisen veron-
maksukykyisyys on eritasoinen. Veronmaksukykyisyyden katsotaan laskevan esimer-
kiksi elätettävien lasten lukumäärän noustessa. Tällaiset erot pakollisissa menoissa on
huomioitu erinäisin verovähennyksin tai suorien tukien, kuten lapsilisän avulla.¹⁷⁷ Sen
sijaan ei-pakollisilla menoilla, kuten vapaa-ajan menoilla ei voi katsoa olevan vaikutusta
veronmaksukykyyn.

¹⁷⁴ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 65.

¹⁷⁵ Alle 20 000 euron perinnöstä eikä alle 5 000 euron lahjasta ei makseta veroa (PerVL 14 § & 19 a §).

¹⁷⁶ Toisaalta perintö- ja lahjaverotuksessa ei oteta huomioon perinnön- tai lahjasaajan muita tuloja tai va-
rallisuutta eikä tuloverotuksessa muuta varallisuutta, vaikka on selvää, että esimerkiksi suuret tulot tai huo-
mattavan varallisuuden omaavalla verovelvollisella on parempi maksukyky myös perinnöstä tai lahjasta
määrätyn veron suhteen kuin henkilöllä, jolla ei ole tuloja tai muuta varallisuutta (ks. esim. *Mattila* 1984,
s. 37). Pienimmän uhrauksen periaatteen mukaan esimerkiksi verovelvollinen, joka omaa miljoonan euron
omaisuuden tai omaa suuret tulot, hyötyisi 50 000 euron perinnöstä vähemmän kuin verovelvollinen, jolla
ei ole muuta omaisuutta tai jolla on pienemmät tulot. Periaatteen mukaan suuremman varallisuuden tai
suuremmat tulot omaavaa voisi siten verottaa perinnöstä enemmän.

¹⁷⁷ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 65–66.

Myös perintö- ja lahjaverotuksessa veronmaksukykyyn katsotaan vaikuttavan muutkin seikat kuin ainoastaan saadun omaisuuden arvo. Veronmaksukyvyyn ei katsota lisääntyvän samassa suhteessa saatuun omaisuuteen nähden esimerkiksi tilanteessa, jossa perilliset asuivat perinnönjättäjän kanssa samassa taloudessa. Perinnöksi saatu omaisuus saattaa tällaisissa tilanteissa olla samaa omaisuutta, joka on osaltaan tuottanut kotitalouden veronmaksukyvyyn jo ennen perintötapahtumaa.¹⁷⁸ Osaltaan tämän vuoksi perintö- ja lahjaverolaissa säädetään merkittävistä vähennyksistä lesken ja alaikäisen rintaperillisen saamiin perintöosuuksiin¹⁷⁹.

Huomioon ei kuitenkaan oteta esimerkiksi saadun omaisuuden luonnetta, vaikka sillä saattaa olla vaikutusta veronmaksukykyyn varsinkin perintötilanteissa. Jos perintöosuus koostuu esimerkiksi ainoastaan vaikeasti realisoitavissa olevasta kiinteästä omaisuudesta, kuten kiinteistöstä pienellä paikkakunnalla, voi vero tulla maksettavaksi ennen kuin kiinteistö saadaan myytyä, jolloin vero tulee maksaa muista kuin vastikkeetta saaduista varoista. Vaikeasti realisoitavan omaisuuden vaikutus veronmaksukykyyn on kuitenkin vain väliaikainen. Lahjaverotuksessa vastaavia vaikutuksia veronmaksukykyyn ei voida pitää yhtä haitallisina, koska lahjan antaminen ja sen ajankohta on perinnöstä poiketen lahjanantajan vapaasti päätettävissä ja ennakoitavissa.

4.2.3 Verohuojennukset oikeudenmukaisuuden kannalta

Verohuojennukset ovat rajatulle verovelvollisryhmälle myönnettäviä verohelpotuksia, joilla pyritään ohjaamaan tai tukemaan taloudellista toimintaa. Huojennuksia käytetään muun muassa elinkeino- tai sosiaalipoliittisten päämäärien edistämiseen ja ne voidaan toteuttaa esimerkiksi verovapauksin tai laskennallisin vähennyksin.¹⁸⁰ Huojennukset ovat verotukia, joilla tarkoitetaan verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa säädettyjä poikkeuksia verotuksen normaalista perusrakenteesta.¹⁸¹ Verotuksen normaali perusrakenne

¹⁷⁸ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 137.

¹⁷⁹ Lesken saama perintö on verovapaa 110 000 euroon asti, alaikäisen rintaperillisen 80 000 euroon asti. Ks. tarkemmin PerVL 12 § (23.11.2007/1063) ja PerVL 13 § (23.11.2007/1063).

¹⁸⁰ Ks. *Wikström-Ossa-Urpilainen* 2015, s. 84–85.

¹⁸¹ Ks. valtiovarainministeriön luettelo verotuista suomessa 2018–2020 (VM 2020), s. 1.

määrittää ns. *normiveron*, josta poiketaan, jos verolainsäädännöllä pyritään muuhun kuin fiskaaliseen tavoitteeseen. Verotus on tällöin ohjaavaa.¹⁸² Esimerkiksi PerVL 9 §:n omaisuuden arvostamista koskeva pääsääntö muodostaa arvostamisen normaalin perusrakenteen perintö- ja lahjaverotuksessa ja PerVL 55 §:n sukupolvenvaihdo-shuojennus tekee tästä poikkeuksen. Verotuiksi ei kuitenkaan tässä merkityksessä katsota esimerkiksi perintö- ja lahjaverolain eriytettyjä veroasteikkoja ja sukulaissuhteeseen perustuvia veroluokkia, vaan niiden katsotaan olevan osa verotuksen normaalia perusrakennetta.¹⁸³ Tämän takia esimerkiksi veroluokkaan I kuuluvan perillisen ei katsota saavan verotukea, vaikka veroluokkaan II kuuluva maksaakin enemmän veroa. Tällainen perusrakenteeseen kuuluva säännös, jota ei tässä merkityksessä lueta verotueksi, voi kuitenkin verotuen lailla olla ongelmallinen oikeudenmukaisuuden ja yhdenvertaisuuden kanssa.

Sukupolvenvaihdo-shuojennussäännökset ja muut luonteeltaan samanlaiset verotuet tarkoittavat välttämättä poikkeamista sekä horisontaalisesta että vertikaalisesta oikeudenmukaisuudesta. Perinnön- tai lahjansaaja, joka saa huo-jennusedun hyväkseen, maksaa veroa huomattavan paljon vähemmän kuin samanarvoista omaisuutta saanut verovelvollinen, joka ei saa huo-jennusetua hyväkseen. On selvää, ettei myöskään veronmaksukykyisyysperiaate tällaisten huo-jennussäännösten kohdalla toteudu. Järjestelmään sisältyy kuitenkin myös sellaisia verohuo-jennuksia, joilla nimenomaan pyritään oikeudenmukaisuuden toteutumiseen. Nämä huo-jennukset tapahtuvat tavallaan veronmaksuky-vyn arvioinnin sisällä ja niillä pyritään mukauttamaan maksettava vero verovelvollisen tosiasiallisen veronmaksuky-vyn mukaisesti.¹⁸⁴ Esimerkiksi PerVL 12 §:n puoliso-vähennyksellä ja alaikäisyysvähennyksellä pyritään ottamaan huomioon se, että perinnönjättäjän kanssa samassa taloudessa asuneiden verovelvollisten veronmaksukyky ei tosiasiallisesti nouse perintönä saadun omaisuuden arvon mukaisesti, koska tuo omaisuus on jo aiemmin täyttänyt osaltaan saman kotitalouden veronmaksupotentiaalia¹⁸⁵. Kun omaisuutta näin siirtyy saman kotitalouden sisällä, ei veronmaksuky-vyn katsota nousevan pääsäännön mukaisesti.

¹⁸² Ks. *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 81.

¹⁸³ Ks. VATT 2010, s. 37.

¹⁸⁴ Ks. veronmaksuky-vyn huomioon ottavista (sosiaalisista) verotuista esim. *Niskakangas* 2011, s. 57.

¹⁸⁵ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 137.

4.3 Verohuojennukset yhdenvertaisuussäännöksen kannalta

Verohuojennukset johtavat aina kevyempään verotukseen jonkin rajatun verovelvollisjoukon kohdalla. Tämän vuoksi ne ovat myös aina jossain määrin ongelmallisia yhdenvertaisuusvaatimuksen kannalta. Pelkästään verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutusta arvioimalla ei voida määrittää sitä, toteutuuko perusoikeutena turvattu yhdenvertaisuus. Verotuksen oikeudenmukaisuudesta voidaan poiketa yhdenvertaisuussäännöstä rikkomatta, jos perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttyvät. Verohuojennukset ovat pääsääntöisesti verotuksen oikeudenmukaisuuden ja veronmaksukykyisyysperiaatteen kanssa ristiriidassa, mutta perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttäessään ne eivät ole ongelmallisia yhdenvertaisuuden kannalta. Toisaalta verotuksen oikeudenmukaisuuden mukainen verotus voi olla yhdenvertaisuusvaatimuksen vastaista. Esimerkiksi liian suuret puoliso- ja alaikäisyysvähennykset saattaisivat muodostua ongelmalliseksi yhdenvertaisuuden kannalta. Myös verotuksen perusrakenteeseen sisältyvät ratkaisut, kuten eriytetyt progressiiviset perintö- ja lahjaveroasteikot tai sukulaisuussuhteen perustuvat veroluokat, voidaan kyseenalaistaa yhdenvertaisuuden kannalta, vaikka niiden katsottaisiinkin olevan verotuksen oikeudenmukaisuuden ja maksukykyisyysperiaatteen kannalta asianmukaisia. Koska ne johtavat eriasteiseen verotukseen eri verovelvollisten välillä, edellyttää yhdenvertaisuuden vaatimus, että erottelulle on olemassa hyväksyttävä peruste, ja että erottelun aste on oikeasuhtainen. Myös muiden perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten on täyttyttävä. Eriasteinen verotus on yhdenvertaisuussäännöksen kannalta hyväksyttävää myös, jos katsotaan, että erilainen kohtelu johtuu verovelvollisten erilaisesta tilanteesta.

4.4 Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntö yhdenvertaisuudesta verotuksessa

Perustuslakivaliokunnalla on johtava asema perustuslakivalvonnassa, minkä vuoksi se on myös keskeisimmässä asemassa perusoikeussäännösten sisältöä määritettäessä.¹⁸⁶ Perustuslakivaliokunnan lausunnoissaan esittämillä kannanotoilla yhdenvertaisuusperiaatteen

¹⁸⁶ Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 83. Ks. myös *Hiden* 2008, s. 2.

merkityksestä verotuksessa on tämän vuoksi keskeinen merkitys. Perustuslakivaliokunta on useassa – myös verotusta koskevassa – lausunnossaan aina johonkin edeltävään lausuntoonsa viitaten todennut, että

”Perustuslakivaliokunnan käytännössä on tähän liittyen vakiintuneesti katsottu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.”¹⁸⁷

Viittausketjun ensimmäisessä lausunnossa (PeVL 12/1990) tämä vakiolausuma on ilmaistu lähes identtisesti: ”Hallitusmuodon 5 §:stä [Nyk. PL 6 §] ei toisaalta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.”¹⁸⁸

Tähän vakiolausumaan on viitattu usein muun muassa perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa ja oikeuskirjallisuudessa otettaessa kantaa eri asemaan asettamisen hyväksyttävyyteen PL 6 §:n kannalta¹⁸⁹. Lausuma vaikuttaisi ajoittain korostuvan jopa merkittävimpänä argumenttina sen puolesta, että jokin yksilöitä eri asemaan asettava verolain säännös on yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta hyväksyttävä. Lausuman käyttäminen argumenttina lainsäädännön hyväksyttävyyden puolesta edellyttäisi kuitenkin tarkemmin sen arvioimista, mitä lausuma oikeastaan tarkoittaa. Tarkoittaako lausuma siis esimerkiksi sitä, että yhdenvertaisuussäännös asettaa lainsäädännölle jollain tavalla muita perusoikeuksia löyhemmät rajat? Tällaista tulkintaa on vaikea pitää perusoikeusjärjestelmän kannalta perusteltuna, koska myös yhdenvertaisuutta koskee perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset, jotka edellyttävät muun muassa hyväksyttävää perustetta ja rajoituksen oikeasuhtaisuutta. Tämän on myös perustuslakivaliokunta useaan otteeseen todennut¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Ks. esim. verotusta koskevat PeVL 19/2014, s. 2 & PeVL 52/2016, s. 3. Ks. myös kokeilulainsäädäntöä koskeva PeVL 15/2018, s. 55, jossa lausuma esitetään seuraavassa muodossa: ”Valiokunta on tällöin korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn –”.

¹⁸⁸ PeVL 12/1990, s. 1.

¹⁸⁹ Ks. esim. Oikeusministeriö 2008, s. 2 & *Viljanen* 2008, s. 1.

¹⁹⁰ Ks. esim. PeVL 52/2016, s. 5.

Kuten valtaosaa muistakin perusoikeuksista, myös yhdenvertaisuutta voidaan riittävän painavan yhteiskunnallisen tarpeen vuoksi rajoittaa. Jo perustuslain esitöissä todettiin, että lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin.¹⁹¹ Kun otetaan huomioon lisäksi se tosiseikka, ettei absoluuttinen yhdenvertaisuus ole saavutettavissa, näyttäytyy vakiolausuman sisältö oikeastaan itsestään selvänä: yhdenvertaisuutta voidaan rajoittaa yhteiskunnallisten intressien vuoksi, eikä yhdenvertaisuusperiaate tämän vuoksi aseta lainsäätäjälle tiukkoja rajoja pyrittäessä yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Vakiolausuman sisällön tarkempi arvioiminen ja sen arvioiminen, mikä on perustuslakivaliokunnan kanta yhdenvertaisuusperiaatteen sisällöstä verotuksessa, vaatisi lausuntokäytännön laajempaa analysoimista. Tämän tutkielman yhteydessä näin laajaa selvitystä ei ole mahdollista toteuttaa. Vaikka on selvää, että perustuslakivaliokunnan kannanotot ovat keskeisessä asemassa perusoikeussäännösten sisällön määrittämisessä, ei vakiolausumalle voida sen yleisluontoiseksi ja jossain määrin epäselväksi jäävän sisällön vuoksi voida antaa tämän tutkielman aiheen kannalta kovinkaan korostunutta merkitystä.

¹⁹¹ HE 309/1993, s. 43.

5 Sukupolvenvaihdoshuojennus ja yhdenvertaisuus

5.1 Huojennussäännösten yleinen yhdenvertaisuusongelma

Soveltuessaan huojennussäännökset antavat merkittävän veroedun, koska maksuunpantavan perintö- tai lahjaveron määrä on olennaisesti alhaisempi kuin pääsäännön mukaan määräytyvä vero. Veron maksamiseksi saa lisäksi jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan, kun muuten se olisi noin 3–6 kuukautta verotuksen toimittamispäivästä. Tästä seuraa huojennussäännösten yleinen yhdenvertaisuusongelma: verovelvollinen, jonka saamaan perintöön tai lahjaan huojennussäännöksiä sovelletaan, maksaa huomattavasti vähemmän veroa kuin käyvältä arvoltaan samanarvoista omaisuutta saanut verovelvollinen, jonka saantoon huojennussäännöksiä ei sovelleta.

Osakeyhtiön osakkeista määräytyvän perintö- tai lahjaveron perusteena on huojennussääntöjen soveltuessa 40 prosenttia ArVL 4 ja 5 §:n mukaisista vertailuarvoista. Julkisesti noteeratun arvopaperin vertailuarvo on ArVL 4.1 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista ja huojennussäännöstä sovellettaessa 70 prosenttia lahjoitushetken tai kuolinpäivän mukaisesta päätöskurssista – siis käyvästä arvosta. Veron peruste huojennussäännöstä sovellettaessa on siten enintään 28 prosenttia käyvästä arvosta. Myös julkisesti noteeraamattoman yhtiön osakkeen ArVL 5 §:n mukainen vertailuarvo on lähtökohtaisesti pienempi kuin käypä arvo. Käytännössä se ei aina-kaan voi olla käypää arvoa suurempi¹⁹², joten veron peruste julkisesti noteeraamattoman yhtiön osakkeista PerVL 55 §:n soveltuessa on korkeintaan 40 prosenttia pääsäännön mukaan lasketusta veron perusteesta. Perintö- ja lahjaveroasteikkojen progressiivisuuden takia maksuunpantavan veron määrä on alle 40 prosenttia pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta. Mitä suurempi perinnön tai lahjan arvo on, sitä lähempänä huojennettun veron osuus pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta on 40 prosenttia – kuitenkin

¹⁹² Ks. VH 2019, kohta 5.1, jonka mukaan yrityksen käypä arvo on aina vähintään sen substanssiarvo. Substanssiarvon laskemisessa noudatettavat laskentasäännöt taas johtavat lähes poikkeuksetta korkeampaan arvoon kuin vertailuarvon laskemisessa noudatettavat laskentasäännöt. Arvostamislakia edeltäneen varalisuusverolain (30.12.1992/1537) 27.5 §:n mukaan verotusarvona pidettiin osakkeen todennäköistä luovutushintaa (=käypä arvo), jos se oli arvostamissääntöjen mukaan laskettua verotusarvoa pienempi. Osakkeen vertailuarvo on siis lähes poikkeuksetta pienempi kuin osakkeen käypä arvo. Julkisesti noteeratun arvopaperin vertailuarvo on aina 70 prosenttia käyvästä arvosta (ArVL 4 §).

sitä koskaan täysin saavuttamatta.¹⁹³ On siis selvää, että huojennussäännösten soveltaminen johtaa huomattavan eriasteiseen verotukseen eri verovelvollisten välillä.

5.2 Laskentasäännöksistä aiheutuvat yhdenvertaisuusongelmat

5.2.1 Yleisen ongelman laajeneminen

Koska huojennussäännösten soveltuessa maksuunpantavan veron peruste määräytyy vertailuarvon perusteella, saattaa huojennuksen määrä suhteessa käypään arvoon muodostua hyvinkin suureksi. Osakeyhtiön osakkeen arvostamislain mukainen vertailuarvo on usein huomattavasti alhaisempi kuin osakkeen käypä arvo¹⁹⁴. Huojennus on siten vain poikkeuksellisesti ainoastaan 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta eikä verovelvollisten eriasteista verotuskohtelua voida siten mitata ainoastaan tuon suhdelvun perusteella. Vertailuarvon laskemisessa ja käyvän arvon laskemisessa käytettävät laskentasäännöt poikkeavat toisistaan siinä määrin, että huojennusedun suhteellinen määrä saattaa nousta huomattavan korkeaksi.

Esimerkiksi vuoden 2006 verotietojen perusteella huojennus alensi yritysvarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron määrän 21,5 prosenttiin siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojennusta.¹⁹⁵ Osakeyhtiöiden vertailuarvot olisivat tämän

¹⁹³ Huojennettu vero voi olla siis enintään hieman alle 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, vaikka vertailuarvo ja käypä arvo olisivat samat. Tällöinkin huojennetun veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta saattaa jäädä selvästi pienemmäksi kuin 40 prosenttia. Esimerkiksi I-veroluokkaan kuuluva lahjansaaja maksaa huojennussäännöksen soveltuessa käyvältä arvoltaan 500 000 euron arvoisesta osakeyhtiön osakkeista koskevasta lahjasta veroa enintään 33 prosenttia pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta. 10 000 000 euron arvoisen osakelahjassa osuus on 39 prosenttia. Alimmillaan osuus on lahjaverotuksessa noin 30 prosenttia I-veroluokassa (käyvältä arvoltaan ja vertailuarvoltaan noin 36 000 euron arvoiset osakkeet) ja noin 25 prosenttia II-veroluokassa (noin 22 500 euron arvoiset osakkeet). Perintöveroasteikon jyrkemmän progressiivisuuden takia pienemmistä perinnöistä maksuunpantavan huojennetun veron osuuden enimmäismäärä pääsäännön mukaan määräytyvästä on vielä pienempi, alimmillaan noin 15 prosenttia I-veroluokassa (käyvältä arvoltaan ja vertailuarvoltaan noin 77 000 euron arvoiset osakkeet) ja 10 prosenttia II-veroluokassa (noin 60 000 euron arvoiset osakkeet).

¹⁹⁴ Tämä on todettu myös muun muassa huojennussäännöksiin tehtäviä muutoksia koskeneissa esitöissä HE 53/2008 (s. 3), HE 364/2014 (s. 2) ja VaVM 46/2014 (s. 2).

¹⁹⁵ HE 53/2008, s. 13.

suhdeluvun mukaan olleet I-veroluokassa noin 54–73 prosenttia ja efektiivinen veroaste noin 2,5–3,4 prosenttia varallisuuden käyvästä arvosta¹⁹⁶.

Vuoden 2013 veroaineiston mukaan yritysvarallisuutta koskeissa lahjoituksissa, joissa arvostamislain mukainen arvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, oli arvostamislain mukainen arvo keskimäärin 75 prosenttia käyvästä arvosta¹⁹⁷. Vastaavalla vaihteluvälillä ja 75 prosentin suhdeluvun mukaan laskettuna huojoennus olisi alentanut maksuunpantavan veron keskimäärin noin 20–28 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.¹⁹⁸

Hallituksen esityksessä HE 175/2016 esitettyjen vuoden 2015 verotietojen mukaan selaista lahjoista, joissa oli luovutettu pelkästään huojoennuskelpoista yritysvarallisuutta ja joissa maksettavaksi jäänyt vero oli vähintään 1 700 euroa, maksuunpantu vero oli noin 23,6 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.¹⁹⁹ Tämän suhdeluvun perusteella ArvL:n mukaiset arvot olisivat olleet käyvästä arvosta riippuen keskimäärin noin 56–84 prosenttia käyvästä arvosta.

Kaikki edellä esitetyt luvut sisältävät myös muita yrityksiä kuin osakeyhtiöitä koskevia perintö- ja lahjoitustapauksia. Voidaan kuitenkin olettaa, että muiden yhtiömuotojen osuus tapauksista on pieni ja se painottuu arvoltaan vähäisempiin perintö- tai lahjoitustapauksiin²⁰⁰. Muiden yritysten ArvL:n mukaiset arvostussäännöt ovat myös riittävissä määrin osakeyhtiöiden arvostamissääntöjä vastaavat, ettei niistä johtuvalla erolla voida

¹⁹⁶ Laskettu vuonna 2006 voimassaolleen veroasteikon mukaan. Asteikon progressiivisuuden takia ja suhdeluvun pysyessä samana, on vertailuarvon osuus käyvästä arvosta sitä pienempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on.

¹⁹⁷ VM 2014, s. 23, alaviite 24. Ks. myös alaviite 25, jonka mukaan näistä tapauksista noin 6 %:ssa vertailuarvo oli alle 25 % käyvästä arvosta, noin 12 %:ssa 25–50 % käyvästä arvosta ja 25 %:ssa 50–75 % käyvästä arvosta (VM 2014, s. 23).

¹⁹⁸ Laskettu vuonna 2013 voimassaolleen lahjaverasteikon mukaan. Vertailuarvon ja käyvän arvon suhdeluvun pysyessä samana, on maksuunpantavan veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta sitä suurempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on. Vertailuarvoltaan 500 000 euron arvoisesta II-veroluokkaan kuuluvasta lahjasta maksuunpantava, huojoennettu vero olisi käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta noin 24 % veroluokassa I ja noin 28 % veroluokassa II. Vertailuarvoltaan 50 000 euron arvoisesta lahjasta maksuunpantava, huojoennettu vero olisi käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta noin 20 % veroluokassa I ja noin 21 % veroluokassa II.

¹⁹⁹ Ks. HE 175/2016, s. 7–8. Tapauksia oli 400. Näihin varoihin kohdistunut huojoennus oli yhteensä 45,9 m€ ja huojoennuksen jälkeen maksettavaksi jäänyt vero 14,2 m€.

²⁰⁰ Ks. esim. VM 2014, s. 14: ”Yksityisliikkeistä 98 %:lla ja elinkeinoyhtymistä 95 %:lla nettovarallisuus jää alle 100 000 euron”.

katsoa olevan kokonaisarvion kannalta merkittävää vaikutusta. Koska muiden yritysten arvostamislain mukaisen arvon nousua ei rajoita ArvL 5.2 §:n jarrusäännös, voidaan arvioida, että niiden ArvL:n mukaisen arvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta on pikemminkin keskimäärin suurempi ja huojennuksen suhteellinen osuus pienempi kuin osakeyhtiöiden osakkeita koskevissa huojennustapauksissa.

Vertailuarvo vaikuttaisi useimmissa tapauksissa – kuten huojennussäännöksiä koskevissa esitöissäkkin on useaan otteeseen todettu²⁰¹ – jäävän huomattavasti alle käyvän arvon. Joissain tapauksissa jopa murto-osaan siitä. Esimerkiksi vuoden 2013 lahjoitustapauksista, joissa arvostamislain mukainen arvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, 6 prosentissa arvostamislain mukainen arvo oli alle 25 prosenttia käyvästä arvosta.²⁰² Näissä tapauksissa huojennus olisi alentanut maksuunpantavan veron alle 9 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.²⁰³ Vertailuarvon ollessa huojennuksen määrän laskemisen pohjana, huojennuksen määrä muodostuu siis useimmissa tapauksissa selvästi suuremmaksi kuin 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Laskentäsäännöt siis tietyllä tapaa laajentavat huojennussäännösten yleistä yhdenvertaisuusongelmaa, koska huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ei ole yleisesti ennalta määriteltävissä. Äärimmillään perintö- tai lahjavero saattaa tulla lähes kokonaan huojennetuksi arvoltaan suurissakin lahjoissa ja perinnöissä.

Arvostusajankohdan vaikutus

Vertailuarvo lasketaan perintö- ja lahjaverovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävän tilinpäätöksen perusteella. Viimeisimmän tilinpäätöksen mukaan määräytyvästä vertailuarvosta voidaan kuitenkin poiketa, jos yrityksen omaisuusmassassa on tapahtunut

²⁰¹ Ks. HE 53/2008, s. 3 & HE 364/2014, s. 2: ”Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahjaverotuksessa muutoin käytettäviä käypä arvoja alempia.” Ks. myös VaVM 46/2014 s. 2: ”-- varojen arvostamista koskevan lain mukainen arvostustaso on huomattavasti käypää arvoa alempi.”

²⁰² Ks. VM 2014, s. 23, alaviite 24 ja 25.

²⁰³ Laskettu vuonna 2013 voimassaolleen lahjaverosteikon mukaan niin, että vertailuarvona käytettiin tasan 25 % käyvästä arvosta. Vertailuarvon ja käyvän arvon suhdeluvun pysyessä samana, on maksuunpantavan veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta sitä suurempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on.

olennaisia muutoksia.²⁰⁴ Tällaisilla muutoksilla kuitenkin tarkoitettaneen lähinnä muutoksia omaisuuslajeissa, koska omaisuuden laajuus määritetään perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamishetken mukaisesti. Esimerkkinä arvostamislain esitöissä mainitaan omaisuuserien realisoinnista johtuva arvostamisero.²⁰⁵

Perintö- ja lahjaverolain 9.1 §:n pääsäännön mukaan veron perusteeksi asetetaan se käypä arvo, joka omaisuudella oli verovelvollisuuden alkaessa. Perintöverovelvollisuus alkaa PerVL 5 §:n mukaan perinnönjättäjän kuolemasta ja lahjaverovelvollisuus PerVL 20 §:n mukaan, kun lahjansaaaja on saanut lahjan haltuunsa.

Osakkeen arvona pidetään huojennusta laskettaessa lähtökohtaisesti vertailuarvoa sellaisenaan, joten ero arvostusajankohdassa johtaa siihen, että huojennusta sovellettaessa veron peruste saattaa määräytyä jopa lähes vuotta aikaisemman arvon perusteella. Jos osakeyhtiön osakkeet lahjoitettaisiin esimerkiksi 31.12.2020, olisi veron perusteena 40 prosenttia tilinpäätöksen 31.12.2019 mukaan määräytyvästä vertailuarvosta. Lain esitöiden ja oikeuskirjallisuuden perusteella varallisuuden voimakaskaan arvonnousu ilman, että varallisuutta olisi realisoitu tai että yhtiöön olisi tehty merkittäviä sijoituksia tuskin aiheuttaa tästä lähtökohdasta poikkeamista. Yrityksen tekemästä tuloksesta johtunut nettovarallisuuden nouseminen jäisi tällä aikavälillä siten huomioon ottamatta²⁰⁶. Sääntö saattaa siis johtaa siihen, että huojennetun veron suhteellinen osuus varallisuuden käyvästä arvosta pienenee entisestään. Jos esimerkissä mainittu lahja annettaisiin päivää myöhemmin eli 1.1.2021, laskettaisiin vertailuarvo tilinpäätöksen 31.12.2020 perusteella. Jos taas yrityksen nettovarallisuus olisi tilinpäätöshetken jälkeen pienentynyt, vaikuttaisi ratkaisun KHO 2002:17 ja Verohallinnon ohjeiden perusteella olevan mahdollista vaatia

²⁰⁴ VaVM 44/2005, s. 5. & VaVM 5/2004, s. 3, jossa todetaan lisäksi, että huojennuksen määrittämisen perusteena on yleensä osakeyhtiön osakkeen verotusarvo sellaisenaan.

²⁰⁵ HE 144/2005, s. 16. Ks. myös HE 144/2005, s. 27: ”Nykyisen verotuskäytännön mukaisesti arvostettavien varojen laajuus voitaisiin edelleen määrittää verovelvollisuuden alkamishetken mukaiseen arvoon, hyödyntäen yhtiön viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätöstä ja ottaen huomioon myös sen jälkeen yrityksen varallisuudessa tapahtuneet muutokset.”

²⁰⁶ Ks. esim. Verohallitus 2004, s. 20, jossa todetaan, että ”[j]os tilinpäätösajankohdan ja lahjan välisenä aikana yrityksen omaisuuden määrä tai laatu on selvästi muuttunut muusta syystä kuin normaalista liiketoiminnasta, oikaistaan nettovarallisuuslaskelmaa siten, että se vastaa lahjan toteuttamisajankohdan varallisuustilannetta”. On syytä kuitenkin todeta, että voimassaolevassa Verohallinnon ohjeessa normaalista liiketoiminnasta aiheutuvia muutoksia ei ole nimenomaisesti rajattu olennaisen muutoksen ulkopuolelle (VH 2020, Ks. myös Juusela-Tuominen 2018, s. 247).

vertailuarvon määrittämistä välitilinpäätöksen perusteella²⁰⁷. Verovelvollisella ei luonnollisesti ole intressiä vaatia vertailuarvon määrittämistä välitilinpäätöksen perusteella tilanteessa, jossa varallisuuden arvo on noussut.

Arvostamisajankohdan vaikutusta lieventää kuitenkin se, että osakeyhtiön osakkeiden käyvän arvon laskemisessa käytettävän substanssiarvon määrittäminen pohjautuu sekin joiltain osin viimeisimmän tilikauden taseeseen²⁰⁸. Jos käyvän arvon määrittäminen perustuu substanssiarvoon tai sen ja tuottoarvon yhdistelmään, on arvostusajankohta siis ainakin osittain sama kuin huojennusta sovellettaessa. Tämä arvostusajankohdan yhtenäisyys ei kuitenkaan koske kaikkia substanssiarvoon vaikuttavia varallisuuseriä. Esimerkiksi osakeyhtiön omistamat julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden osakkeet arvostetaan substanssiarvoa laskettaessa lahjoitus- tai kuolinhetken mukaiseen kurssiin²⁰⁹.

Julkisesti noteeratun arvopaperin vertailuarvo on ArvL 4 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin *tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista*. Verohallinnon ohjeen mukaan huojennuksen laskemiseksi käytetään 70 prosenttia *lahjoitushetken mukaisesta päätöskurssista*²¹⁰. Suoraan omistettujen julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden osakkeiden arvostusajankohta olisi Verohallinnon ohjeen mukaan huojennuksen soveltuessa siis sama kuin pääsäännön mukaan.

Voidaan olettaa, että PerVL 55 §:n huojennussäännös tulee PerVL 57 §:n omistusosuusvaatimuksen vuoksi vain poikkeuksellisesti sovellettavaksi suoraan omistettujen

²⁰⁷ Ratkaisun KHO 2002:17 ei ole oikeuskirjallisuudessa katsottu poissulkevan välitilinpäätöksen käyttämistä verovelvollisen näin vaatiessa (Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 646). Verohallinnon ohjeen mukaan spv-arvon laskemisessa käytetään sitä vertailuarvoa, joka määritellään lahjoitushetken nähteen *viimeisimmän* tilinpäätöksen tietojen perusteella ja vertailuarvoa korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia (VH 2020a, kohta 2.5.5). Kumpikaan näistä ohjeista mahdollistaa välitilinpäätöksen käyttämisen. Poikkeamista viimeisimmästä tilinpäätöksestä voi vaatia myös veroviranomainen. Omaisuuden määrän muutoksen tulisi kuitenkin olla merkittävä ja veroviranomaisen tulisi pystyä osoittamaan perusteet vertailuarvosta poikkeamiselle. (ks. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 247).

²⁰⁸ VH 2019, kohta 5.2.1: ”Yrityksen varat ja velat määritetään verovelvollisuuden alkamisajankohtaan nähden viimeksi päättyneen tilikauden taseen mukaan.” Tasearvoon arvostetaan muun muassa saamiset (kohta 5.2.9) sekä vaihto-omaisuus lukuun ottamatta arvopapereita ja sijoitusrahasto-osuuksia (kohta 5.2.8).

²⁰⁹ VH 2019, kohdat 5.2.7, 5.2.8, 5.2.10 ja kohta 2.4.

²¹⁰ VH 2020a, kohta 2.5.5.

julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden osakkeiden perintö- tai lahjoitustilanteissa²¹¹. Julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden osakkeita voi kuitenkin siirtyä julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön varallisuutena, jolloin ne arvostetaan julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön tilinpäätöspäivän kurssin, tasearvon tai hankintamenon mukaisesti²¹².

Esimerkki

Julkisesti noteeraamaton osakeyhtiö A, jonka koko osakepääoma lahjoitetaan 1.12.2020, omistaa 10 000 kpl julkisesti noteeratun osakeyhtiön B osakkeita. Oy A ei omista muita arvopapereita. Oyj B:n osakkeen tilinpäätöspäivän (31.12.2019) päätöskurssi on ollut 200 euroa, joten osakkeen ArvL 4 §:n mukainen vertailuarvo on 140 euroa. Osakkeiden yhteenlaskettu poistamaton hankintameno on yhteenlaskettua vertailuarvoa pienempi, joten osana osakeyhtiön A varallisuutta osakkeet arvostetaan niiden yhteenlaskettuun vertailuarvoon. Osakekurssi on noussut selvästi ja se on lahjoitushetkellä 500 euroa. Osakkeiden spv-arvoksi muodostuu 56 euroa (vertailuarvo 140 € x 40 %). Osakeomistuksen yhteismäärän osuus lahjaverotuksen perusteesta olisi siis 560 000 euroa. Jos osake arvostettaisiin lahjoitushetken päätöskurssin mukaisesti, olisi spv-arvo 140 euroa osakkeelta ja osakeomistuksen yhteismäärän osuus lahjaverotuksen perusteesta 1 400 000 euroa. Jos huojennusta ei sovellettaisi, olisi veron perusteena omistuksen käypä arvo lahjoitushetkellä eli 5 000 000 euroa.

Arvostusajankohtaan liittyvät erot koskevat siten ainakin jossain määrin myös julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden osakkeita.

²¹¹ PerVL 57 §, jonka mukaan yrityksen osalla, johon huojennusta voidaan soveltaa, tarkoitetaan vähintään 10 %:a yrityksen osakkeista. Suuremmat (välillisesti) yksityishenkilöiden omistukset pörssiyhtiöiden osakkeista ovat useimmiten holding-yhtiöiden kautta omistettuja. Esim. KONE Oyj:n suurin omistaja Antti Herlin omistaa yhtiön osakkeista yhteensä 22,02 % holding-yhtiöidensä kautta ja suoraan ainoastaan 0,32 % (KONE 2020). On kuitenkin syytä huomata, että huojennussäännöksiä voidaan soveltaa holding-yhtiöön ainoastaan, jos arvopaperisijoitustoiminta on riittävän laajaa ja aktiivista tai jos yritys harjoittaa myös muuta liiketoimintaa. Passiivisen arvopaperisijoitustoiminnan ei ole katsottu täyttävän huojennussäännösten soveltamisen edellytyksiä.

²¹² ArvL 3 §:n mukaiset arvostukset: rahoitusomaisuus ja vaihto-omaisuus hankintameno arvonlennusvähennyksin, käyttöomaisuus verotuksessa poistamatta olevaan arvoon. Käyttö- tai rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit kuitenkin niiden yhteenlaskettuun vertailuarvoon, jos tämä arvo on suurempi kuin yhteenlaskettu poistamaton hankintameno. Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat osakkeet eli osakkeet, jotka eivät kuulu edellä mainittuihin omaisuuslajeihin (ennen vuotta 2020 TVL-tulolähteeseen kuuluneet), arvostetaan edellisiä vastaavalla tavalla (ArvL 3.8 §).

Vertailuarvon nousemista rajoittava jarrusäännös

Julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön vertailuarvo saa ArvL 5.2 §:n mukaan olla enintään 50 prosenttia edellisen vuoden vertailuarvoa korkeampi. Tämän jarrusäännöksen vuoksi vertailuarvo saattaa poiketa merkittävästi siitä, mikä vertailuarvo olisi, jos se perustuisi yhtiön todelliseen nettovarallisuuteen.

Jarrusäännöksen mahdollista vaikutusta voidaan havainnollistaa kuvitteellisella esimerkillä kolmesta eri osakeyhtiöstä.

Esimerkki 1

Lahjoituksen kohteena on kolme eri osakeyhtiötä A Oy, B Oy ja C Oy, joita kaikkia koskevat seuraavat perustiedot:

- Yhtiön ainut omistaja lahjoittaa yhtiön koko osakekannan pojalleen 1.6.2019
- Yhtiön ArvL:n mukainen nettovarallisuus tilinpäätöksen 31.12.2018 perusteella on 1 000 000 euroa
- Yhtiö on perustettu 1.8.2013 ja sen ensimmäinen tilikausi on 1.8.2013–31.12.2014
- Yhtiön osakepääomassa ei ole tapahtunut muutoksia niiden perustamisen jälkeen
- Yhtiön substanssiarvo on 1 200 000 euroa ja tuottoarvo 1 800 000 euroa, jolloin käypä arvo on 1 500 000 euroa²¹³

PerVL 55 §:n huojennussäännöstä voidaan soveltaa A Oy:n ja B Oy:n lahjoituksiin. C Oy:n lahjoitukseen huojennussäännöstä ei voida soveltaa²¹⁴.

A Oy

Yhtiön lahjoitukseen voidaan soveltaa PerVL 55 §:ää, joten 1.6.2019 tapahtuvasta lahjoituksesta maksuunpantavan veron perusteena on 40 prosenttia osakkeiden yhteenlasketusta, vuodelle 2019 lasketusta vertailuarvosta.

²¹³ Ks. käyvän arvon määrittämisestä luku 2.1.

²¹⁴ Osakeyhtiön osakkeita koskeva lahja voi jäädä huojennussäännösten soveltamisalan ulkopuolelle muun muassa siksi, ettei PerVL 55.1 §:n 2 kohdan jatkamisvaatimus täyty. Esimerkiksi alaikäinen lahjansaaja ei oikeuskäytännön (KHO 2011:1) mukaan lähtökohtaisesti täyttää jatkamisvaatimusta. Huojennussäännökset eivät myöskään lähtökohtaisesti sovellu esimerkiksi passiivista arvopaperikauppaa tai kiinteistönvuokraustoimintaa harjoittaviin osakeyhtiöihin (ks. arvopaperikauppaa harjoittavista yhtiöistä esim. Juusela–Tuominen 2018, s. 169–170 ja kiinteistönvuokraustoimintaa harjoittavista yhtiöistä esim. Puronen 2015, s. 623).

Yhtiön osakepääomaan on perustamisvaiheessa kirjattu 2 500 euroa ja osakkeita merkitty 10 kpl. Osakkeen matemaattinen arvo vuodelle 2014 on siten 250 euroa. Koska yhtiön osakepääomassa ei ensimmäisen tilikauden aikana ole tapahtunut ArvL 5.3 §:ssä tarkoitettuja muutoksia, myös osakkeen vertailuarvo on 250 euroa, jolloin koko yhtiön osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo on 2 500 euroa. Osakepääomassa ei myöskään ensimmäisen tilikauden jälkeen ole tapahtunut ArvL 5.3 §:ssä tarkoitettuja muutoksia, joten yhtiön koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo on voinut kasvaa maksimissaan seuraavan taulukon mukaisesti:

Vertailuarvo vuodelle	Tilinpäätös, jonka perusteella matemaattinen arvo lasketaan	Tilinpäätöksen mukainen nettovarallisuus (€)	Jarrusäännöksen vaikutus	Koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo (max.)
2014	1. tilikausi ei päättynyt, joten nimellisarvo/kirjanpidollinen vasta-arvo	-	ei vaikutusta	2 500 €
2015	31.12.2014	80 000	max 50 % nousu	3 750 €
2016	31.12.2015	200 000	max 50 % nousu	5 625 €
2017	31.12.2016	350 000	max 50 % nousu	8 437,50 €
2018	31.12.2017	600 000	max 50 % nousu	12 656,25 €
2019	31.12.2018	1 000 000	max 50 % nousu	18 984,38 €

Maksuunpantavan veron perusteena on 40 prosenttia osakkeiden yhteenlasketusta vertailuarvosta vuodelle 2019 eli 7 593,75 euroa, josta maksettava lahjavero olisi PerVL 19 a §:n (21.12.2016/1320) mukaan 300 euroa²¹⁵. Maksuunpantava vero on kuitenkin PerVL 55.4 §:n mukaan vähintään 850 euroa eli tässä tapauksessa 0,4 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Yhtiön todellisella nettovarallisuudella ei olisi asiassa merkitystä, koska veron peruste muodostuu vertailuarvon perusteella.

B Oy

Yhtiön lahjoitukseen voidaan soveltaa PerVL 55 §:ää, joten 1.6.2019 tapahtuvasta lahjoituksesta maksuunpantavan veron perusteena on 40 prosenttia osakkeiden yhteenlasketusta, vuodelle 2019 lasketusta vertailuarvosta.

²¹⁵ PerVL 31.4 §:n (9.9.2016/783) mukaan verotettavan perintöosuuden tai lahjan arvo vahvistetaan täysin sadoin euroin siten, että ylimenevät eurot jätetään ottamatta huomioon. Verotettavan lahjan arvo on siis tapauksessa 7 500 euroa.

Yhtiön osakepääomaan on perustamisvaiheessa kirjattu 200 000 euroa. Yhtiön vertailuarvo on kasvanut seuraavasti:

Vertailuarvo vuodelle	Tilinpäätös, jonka perusteella matemaattinen arvo lasketaan	Tilinpäätöksen mukainen nettovarallisuus (€)	Koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo (€)	Vertailuarvon nousu edellisvuodesta
2014	1. tilikausi ei päättynyt, joten nimellisarvo/kirjanpidollinen vasta-arvo	-	200 000	-
2015	31.12.2014	275 000	275 000	38 %
2016	31.12.2015	400 000	400 000	45 %
2017	31.12.2016	550 000	550 000	38 %
2018	31.12.2017	750 000	750 000	36 %
2019	31.12.2018	1 000 000	1 000 000	33 %

Jarrusäännöksellä ei ole ollut vaikutusta yhtiön osakkeen vertailuarvoon, koska vertailuarvo ei ole minään vuonna kasvanut yli 50 prosenttia. Yhtiön lahjoitukseen voidaan soveltaa PerVL 55 §:ää, joten 1.6.2019 tapahtuvasta lahjoituksesta maksuunpantavan veron perusteena on 40 prosenttia osakkeiden yhteenlasketusta, 31.12.2018 tilinpäätökseen perustuvasta mukaisesta, vuodelle 2019 laskettavasta vertailuarvosta (1 000 000 euroa) eli 400 000 euroa, josta maksuunpantava lahjavero PerVL 19 a §:n mukaan olisi I-veroluokassa 52 100 euroa.

C Oy

Yhtiön lahjoitukseen ei voida soveltaa PerVL 55 §:ää, jolloin veron perusteena on lahjoitetun varallisuuden käypä arvo. Arvostamislain mukaisella nettovarallisuudella ja vertailuarvolla tai niihin vaikuttavilla seikoilla ei siten ole lahjaveron määräytymisen kannalta merkitystä. Yhtiön käypä arvo on 1 500 000 euroa²¹⁶, josta määräytyvä lahjavero olisi PerVL 19 a §:n mukaan I-veroluokassa 227 100 euroa.

Yhteenveto

	Käypä arvo 1.6.2019	PerVL 55 § soveltuu	Nettovarallisuus 31.12.2018	Vertailuarvo vuodelle 2019	Veron peruste (€)	Maksuunpantava vero
A Oy	1 500 000	Kyllä	1 000 000	18 984,38	7 593,75	850 €
B Oy	1 500 000	Kyllä	1 000 000	1 000 000	400 000	52 100 €
C Oy	1 500 000	Ei	1 000 000	ei merkitystä	1 500 000	227 100 €

²¹⁶ Ks. käyvän arvon määrittämisestä luku 2.1.

Esimerkki osoittaa, että jarrusäännös saattaa johtaa huojaennussäännösten yleisen yhdenvertaisuusongelman merkittävään laajenemiseen, koska se jyrkentää entisestään verotuksen eriaisteisuutta eri verovelvollisten välillä, kun vertailun kohteena on verovelvollinen, jonka perintö- tai lahjasaantoon voidaan soveltaa huojaennussäännöksiä ja verovelvollinen, jonka perintö- tai lahjasaantoon ei voida soveltaa huojaennussäännöksiä. Maksuunpantava vero oli vuosien 2006 ja 2015 veroaineistojen mukaan ollut keskimäärin noin 21,5–24 prosenttia käyvän arvon mukaisesta verosta²¹⁷. Vastaava suhdeluku olisi esimerkkitapauksessa A Oy:n kohdalla 0,4 prosenttia ja veron osuus varallisuuden käyvästä arvosta 0,06 prosenttia.²¹⁸ Esimerkki osoittaa myös sen, että jarrusäännös saattaa johtaa merkittävästi eriaisteiseen verotukseen sellaistenkin lahjan- tai perinnönsaajien välillä, joiden molempien saantoon huojaennussäännöksiä voidaan soveltaa.

Jarrusäännöksen mahdollista vaikutusta huojaennussäännöksiä sovellettaessa havainnollistaa myös seuraava todelliseen osakeyhtiöön perustuva esimerkki.²¹⁹

Esimerkki 2

Oy X on perustettu 11.7.2008 ja sen osakepääomaan on kirjattu perustamisvaiheessa 2 500 euroa. Yhtiöllä on ollut 1 000 osaketta ja yhden osakkeen nimellisarvoksi on määritetty 2,5 euroa, joten yhtiön koko osakekannan yhteenlaskettu

²¹⁷ Suhdeluku olisi luonnollisesti suurempi ilman jarrusäännöstä, koska aineistoon, josta luku on johdettu, sisältyy oletettavasti myös sellaisia tapauksia, joissa jarrusäännöksen vaikutus on ollut merkittävä.

²¹⁸ Purosen (2015, s. 647) mukaan tiedossa on ennakkoratkaisuja, joissa veron määrä on jarrusäännöksestä johtuen lähes olematon – ääritapauksessa jopa 0,04 promillea lahjan käyvästä arvosta. Ks. myös Tikka 2004, s. 1: ”Säännös [jarrusäännös] saattaa johtaa hyvin huomattavaan etuun varallisuusverotuksessa, sillä tuntemattomia eivät ole varsinkaan it- ja finanssisektorilla tapaukset, joissa yhtiö on perustettu lähes minimipääomalla ja sen arvo on muutamassa vuodessa noussut miljoonaluokkaan”.

²¹⁹ Esimerkin osakeyhtiö valikoitiin seuraavasti: valittiin 21.3.2020 Kauppalehden menestyjät-listan eniten kasvaneista yrityksistä (<https://www.kauppalehti.fi/yritykset/menestyjat/eniten-kasvaneet>) kymmenen eniten kasvanutta yritystä. Näistä yrityksistä valittiin ne, joiden vertailuarvot ovat kasvaneet tasan 50 % vuodessa vuosina 2016–2019. Vertailuarvot haettiin Verohallinnon julkaisemista osakkeiden vertailuarvoa koskevasta listoista (https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/tietosuoja-ja-julkisuus/verotuksen_julkiset_tiedo/ muut_julkiset_tiedo/). Valittujen yritysten tilinpäätökset 31.12.2018 (vertailuarvo vuodelle 2019) tilattiin Patentti- ja rekisterihallituksen Virre-tietopalvelusta. Näistä yrityksistä valittiin se, jonka vertailuarvo suhteessa todelliseen nettovarallisuuteen on pienin. Osakkeen nimellisarvo tarkistettiin Virre-tietopalvelun avoimista tiedoista sekä palvelusta tilatusta tilinpäätöksestä 31.12.2010. Esimerkkiin valitun osakeyhtiön yksilöintitietoja ei ole tarkoituksenmukaista tuoda esiin, koska esimerkin tarkoitus on ainoastaan osoittaa, millaisia tilanteita jarrusäännös voi tosiasiallisesti aiheuttaa eikä sen tarkoitus ole kiinnittää huomiota johonkin tiettyyn yhtiöön. Esimerkkiyhtiön tilinpäätökseen perustuvat luvut on pyöristetty.

matemaattinen arvo sekä vertailuarvo vuodelle 2009 on ollut 2 500 euroa. Verohallinnon tietojen mukaan yhtiön osakkeen vertailuarvo vuodelle 2019 on 144 euroa, ja koska yhtiöllä on sen tilinpäätöksen 31.12.2018 mukaan 1 000 osaketta, on yhtiön koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo 144 000 euroa. Jos yhtiön koko osakekanta olisi lahjoitettu huojennussäännöstä soveltaen vuoden 2019 aikana, olisi maksuunpantavan veron perusteena ollut 40 prosenttia vertailuarvosta eli 57 600 euroa, josta määräytyvä lahjavero I-veroluokassa olisi ollut 5 012 euroa.

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.2018 mukaan sillä on taseessaan vapaata omaa pääomaa – siis jakokelpoisia varoja yhteensä noin 200 miljoonaa euroa²²⁰. Yhtiön substanssiarvo on suurempi kuin sen tuottoarvo, jolloin käypä arvo olisi Verohallinnon vuonna 2019 voimassaolleen ohjeen mukaisesti yhtiön substanssiarvo, joka olisi tilinpäätöstietoihin perustuen vähintään noin 200 miljoonaa euroa²²¹. Käyvän arvon mukaan määräytyvä lahjavero olisi vuonna 2019 ollut I-veroluokassa noin 34 miljoonaa euroa. Jos huojennussäännöstä olisi sovellettu, maksuunpantava lahjavero olisi siten ollut noin 0,015 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.

Yhtiön nettovarallisuuden huomattavan kasvun suhteessa perustamisvaiheessa osakepääomaan kirjattuun summaan nähden on mahdollistanut pian sen perustamisvaiheen jälkeen sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon (jäljempänä SVOP-rahasto) tehdyt sijoitukset. SVOP-rahastoon on tehty yhtiön ensimmäisellä tilikaudella (11.7.2008–31.12.2009) 44 000 000 euron sijoitus ja seuraavalla tilikaudella (1.1.–31.12.2010) 110 000 000 euron sijoitus.²²² Nämä sijoitukset ovat oletettavasti mahdollistaneet sen, että noin kymmenen vuoden aikana silloisella minimiosakepääomalla perustettu yhtiö on kasvanut nykyiselle tasolleen. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään OYL 8 luvun 2 §:n mukaan muun muassa se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota perustamissopimuksen tai osakeantipäätöksen mukaan ei merkitä osakepääomaan ja jota ei kirjanpitolain mukaan merkitä vieraaseen pääomaan, sekä sellainen muu oman pääoman sijoitus, jota ei merkitä

²²⁰ Sijoitetun vapaan pääoman rahasto 154 m€, edellisten tilikausien voitto noin 24 m€ ja tilikauden voitto noin 24 m€.

²²¹ VH 2018, kohta 5.4. Yhtiön tuottoarvo olisi 2017 ja 2018 tuloslaskelmien mukaan laskettuna noin 140 000 000 euroa. Substanssiarvo = vapaa oma pääoma + osakepääoma. Pysyvät vastaavat arvostettu tasearvoihin. Verohallinnon ohjeen (VH 2018) mukaan ne arvostetaan vähintään tasearvoihin.

²²² Tiedot saatu yhtiön tilinpäätöksestä 31.12.2010.

muuhun rahastoon. Yhtiön osakepääoma voi SVOP-rahastoon tehdyn sijoituksen vuoksi poiketa merkittävästi yhtiöön todellisuudessa sijoitetun alkupääomaan tai siihen perustamisen jälkeen tehtyjen pääomasijoitusten määrästä. Vertailuarvon pieni suhteellinen osuus yhtiön todellisesta nettovarallisuudesta saattaa siis voimakkaasti kasvaneiden tulojen lisäksi johtua esimerkiksi suuresta alkupääomasta, joka on osakepääoman sijaan kirjattu SVOP-rahastoon. Tällöin uuden osakeyhtiön vertailuarvo saattaa jäädä hyvinkin alhaiseksi suhteessa yrityksen todelliseen nettovarallisuuteen. Jarrusäännöksen vuoksi vertailuarvo saattaa myös pysyä matalana suhteessa todelliseen nettovarallisuuteen vuosia tai jopa vuosikymmeniä²²³.

Jarrusäännöksellä saattaa olla merkittävä vaikutus myös tilanteessa, jossa vertailuarvo on aiemmin ollut todellisen nettovarallisuuden mukainen, mutta nettovarallisuuden hetkellisen alenemisen takia tippunut merkittävästi. Säännös rajoittaa ainoastaan vertailuarvon nousemista. Vertailuarvon laskemista ei sen sijaan ole rajoitettu. Jos yhtiö esimerkiksi talouskriisistä selvitäkseen ottaa paljon velkaa samalla, kun sen tuotot laskevat ja varallisuuden arvo alenee, voi nettovarallisuus alentua nopeastikin. Kun nettovarallisuus notkahduksen jälkeen palautuu aiemmalle tasolleen, saattaa vertailuarvo kasvaa jarrusäännöksen vaikutuksesta huomattavasti hitaammin.

Esimerkki 3

Yhtiö, jonka nettovarallisuus ja vertailuarvo vuodelle 2018 on ollut 1 000 000 euroa, joutuu ottamaan paljon velkaa selvitäkseen talouskriisistä. Tämän lisäksi varsinakin sen sijoitusluontoisen varallisuuden arvo laskee merkittävästi. Vuoden 2018 tilinpäätöshetken mukainen nettovarallisuus on ainoastaan 200 000 euroa, joka on myös yrityksen koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo vuodelle 2019. Yhtiön toiminta ja varallisuus kuitenkin palaavat jo vuonna 2020 kriisiä edeltäneelle tasolle, jolloin 2020 tilinpäätöksen osoittama nettovarallisuus on jälleen 1 000 000 euroa. Jarrusäännöksen vuoksi vertailuarvo vuodelle 2021 voi kuitenkin olla enintään 450 000 euroa ($200\,000 \text{ euroa} \times 1,5 \times 1,5$).

²²³ Esim. 1000 euron osakepääomalla perustetun yhtiön vertailuarvo voisi 20 vuoden jälkeen olla enintään noin 2,2 miljoonaa euroa.

Koska vertailuarvon laskua ei ole rajoitettu, saattaa esimerkiksi hetkelliset suhdannevaihtelut johtaa vertailuarvon pitkäaikaiseen irtaantumiseen yrityksen todellisesta nettovarallisuudesta. Jos esimerkkitapauksen yrityksen nettovarallisuuden arvo pysyisi seuraavat vuodet muuttumattomana, saavuttaisi vertailuarvo nettovarallisuuden arvon vasta vuonna 2023.

5.2.2 Eriasteinen verotus huo Jennusedun saavien verovelvollisten välillä

Sen lisäksi, että laskentasäännöt johtavat huo Jennussäännösten yleisen yhdenvertaisuusongelman laajenemiseen, aiheuttavat ne yhdenvertaisuusongelmia myös huo Jennusedun saavien verovelvollisten välillä. Syyt tähän ovat samat kuin edellisessä luvussa esitetyt. Nettovarallisuuden ja vertailuarvon laskentasäännöt saattavat johtaa siihen, että kahden käyvältä arvoltaan samanarvoisen osakeyhtiön osakkeista, joiden perintö- tai lahjasaantoihin huo Jennussäännökset soveltuvat, maksuunpannaan huomattavan erimääräinen perintö- tai lahjavero. Toisaalta kahden käyvältä arvoltaan hyvin eriarvoisen yhtiön vertailuarvo voi laskentasääntöjen takia olla sama, jolloin huo Jennuksen suhteellinen osuus on huomattavan erilainen. Edellisessä luvussa esitettyjen arvioiden mukaan vertailuarvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta on saattanut vaihdella huomattavasti. Esimerkiksi 2013 lahjoitustapauksissa, joissa vertailuarvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, 57 prosentissa vertailuarvo oli yli 75 prosenttia käyvästä arvosta, mutta 6 prosentissa tapauksista vertailuarvo oli alle 25 prosenttia käyvästä arvosta.²²⁴

Esimerkki

Kaksi osakeyhtiötä A Oy ja B Oy, joiden 1.1.2020 tapahtuvaan lahjoitukseen sovelletaan huo Jennussäännöksiä ja joista kummankin käypä arvo on 1 000 000 euroa. A Oy:n vertailuarvo on 20 prosenttia käyvästä arvosta eli 200 000 euroa ja spv-arvo 80 000 euroa ja B Oy:n 80 prosenttia eli 800 000 euroa ja spv-arvo 320 000 euroa. A Oy:n lahjaksi saanut I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen maksaa lahjaveroa 7 700 euroa ja B Oy:n lahjaksi saanut I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen 40 100 euroa. B Oy:n lahjaksi saanut maksaa siis yli

²²⁴ Ks. VM 2014, s. 23, alaviite 24 ja 25.

viisinkertaisen määrän lahjaveroa suhteessa A Oy:n lahjaksi saaneeseen, vaikka yhtiöt ovat käyvältä arvoltaan samanarvoisia ja molemmat saavat huojennusedun hyväkseen.

Erot vertailuarvon suhteellisessa osuudessa käyvästä arvosta saattavat johtua muun muassa edellisessä luvussa esitetyn mukaisesti jarrusäännöksen vaikutuksesta, arvostusajan kohdasta tai siitä, mihin käypä arvo perustuu. Yrityksen, jonka käypä arvo perustuu kasvunäkymiin ja tuottoon, vertailuarvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta on lähtökohdaisesti pienempi kuin yrityksen, jonka käypä arvo perustuu nettovarallisuuteen. Jarrusäännöksen vaikutuksesta kahden nettovarallisuudeltaan samanarvoisen osakeyhtiön vertailuarvo saattaa olla huomattavan erilainen, kuten edellisen luvun esimerkeissä on osoitettu. Arvostusajankohta saattaa vaikuttaa siihen, että kahden vertailuarvoltaan samanarvoisen yhtiön käypä arvo on lahja- tai perintöverovelvollisuuden alkamishetkellä huomattavan erilainen, jolloin huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta saattaa muodostua erilaiseksi.

Jokaisen edellä esitetyn laskentasäännön vaikutus saattaa jo yksinään johtaa merkittävän eron muodostumiseen. Seikkojen yhteisvaikutuksesta ero saattaa edelleen laajentua.

6 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännösten hyväksyttävyyys yhdenvertaisuuden ja sen rajoituksen kannalta

6.1 Yhdenvertaisuuden toteutuminen

Perustuslain 6.1 §:n yleinen yhdenvertaisuussäännös pitää sisällään mielivallan kiellon ja vaatimuksen siitä, että oikeudellisesti merkityksellisessä suhteessa samanlaisia tapauksia tulisi kohdella samalla tavalla. Lainsoveltajalle, kuten veroviranomaiselle tai tuomioistuimelle tämä asettaa vaatimuksen siitä, että erilaisen kohtelun voi perustaa ainoastaan laista ilmeneviin seikkoihin. Myös lainsäätäjälle yhdenvertaisuuden vaatimus asettaa lähtökohdaksi sen, ettei lainsäädäntö saa asettaa yksilöitä toisiaan edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Lainsäätäjän tulee kuitenkin lakeja säätäessään ottaa huomioon myös tosiasiallisen yhdenvertaisuuden toteutuminen ja edistäminen sekä kulloinkin tavoiteltu yhteiskunnallinen kehitys, mikä saattaa edellyttää muodollisesta yhdenvertaisuudesta poikkeamista. Poikkeaminen muodollisesta yhdenvertaisuudesta edellyttää kuitenkin perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävää perustetta. Myös tuomioistuimilla on mahdollisuus poiketa muodollisesta yhdenvertaisuudesta PL 106 §:n nojalla. Tämä mahdollisuus on kuitenkin hyvin rajallinen. Yhdenvertaisuussäännöksen vaikutukset viranomaisten ja tuomioistuinten toimintaan rajautuvat siten lähinnä perusoikeusmyönteiseen laintulkintaan, koska huojennussäännöksistä johtuva erilainen kohtelu ilmenee laista. Perusoikeusmyönteisen laintulkinnan voi kuitenkin katsoa tapahtuvan tietyllä tapaa muodollisen yhdenvertaisuuden sisällä, koska tulkinnan rajana on lain sanamuoto ja lainsäätäjän tarkoitus.

Huojennussäännösten suhde yhdenvertaisuuteen

Arvioitaessa huojennussäännösten suhdetta muodolliseen yhdenvertaisuuteen, tulee ensin määrittää se, miten tilanteiden samankaltaisuutta arvioidaan. Perintö- ja lahjaverotuksessa luontevin tapa arvioida tilanteiden samankaltaisuutta on omaisuudenlisäyksen määrä – siis perinnön tai lahjan arvo. Muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimus edellyttäisi tällöin,

että kahta samanarvoista perintöä tai kahta samanarvoista lahjaa verotetaan samanasteisesti. Suomen perintö- ja lahjaverojärjestelmässä arvonmääritys on kytketty käyvän arvon käsitteeseen, jolloin kustakin lahjasta tai perinnöstä määräytyvän veron peruste on lähtökohtaisesti varallisuuden käypä arvo. Perintö- ja lahjaverotuksen voidaan tämän periaatteen mukaan tarkasteltuna katsoa olevan muodollisesti yhdenvertaista, kun vero määräytyy käyvän arvon perusteella riippumatta siitä, millaista omaisuutta perintö tai lahja sisältää²²⁵. Muodollisen yhdenvertaisuuden mukaista on myös samanpituisen maksuajan myöntäminen samanmääräisen veron maksamiseksi.

Huojennussäännökset tekevät tästä pääsäännöstä merkittävän poikkeuksen, koska niitä sovellettaessa vero määräytyy käypää arvoa selvästi alemman arvon perusteella. Tämän lisäksi veron maksamiseksi saa halutessaan tavallista merkittävästi pidemmän korotoman maksuajan. Lainsäätäjän osalta huojennussäännökset tarkoittavat siis merkittävää poikkeamista muodollisesta yhdenvertaisuudesta – ainakin, jos tapausten samankaltaisuus perustetaan perinnön tai lahjan arvoon.

Samankaltaisuusarviointi voidaan kuitenkin perustaa myös ainakin osittain varallisuuden luonteeseen, jolloin huojennuskelpoista varallisuutta saavan verovelvollisen tilannetta voidaan pitää erilaisena suhteessa muuta käyvältä arvoltaan samanarvoista varallisuutta saavan verovelvollisen tilanteeseen. Verrattuna luonteeltaan erilaiseen varallisuuteen, kuten esimerkiksi yksityishenkilön omistamaan kiinteään omaisuuteen, on yritysvarallisuuden tarkoitus erilainen: se toimii välineenä yritystoiminnan harjoittamisessa, jolloin sen realisoinnilla saattaisi olla haitallista vaikutusta yritystoimintaan. Haitalliset vaikutukset yritystoimintaan taas saattaisivat välillisesti aiheuttaa haitallisia vaikutuksia yritystoimintaa harjoittavan verovelvollisen sekä yrityksen työntekijöiden taloudelliseen asemaan – siis heidän saamiinsa tuloihin. Yrityksen ja yksityishenkilöiden tulojen pienenemisellä taas olisi vaikutusta veronsaajaan: verotulot vähenisivät. Yksityishenkilön omistaman muun varallisuuden realisoinnilla ei sen sijaan useinkaan ole vastaavaa vaikutusta. Esimerkiksi asuinhuoneiston tai vapaa-ajan asunnon realisoinnilla ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta verovelvollisen tai muiden tahojen taloudelliseen asemaan varsinkaan

²²⁵ Koska tässä tutkielmassa ei tarkastella käyvän arvon määrittämiseen liittyviä ongelmia, pidetään käypää arvoa tässä yhteydessä omaisuuden riidattomana, todellisena arvona.

lahjoitustilanteissa. Perintötilanteissakin realisoinnin aiheuttama haitta perustuu useimmiten muihin seikkoihin, kuten tunteisiin²²⁶. Edellä esitetyn mukaisesti on siis mahdollista argumentoida myös sen puolesta, etteivät tilanteet ole siinä määrin samanlaisia, että niitä tulisi muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen mukaisesti kohdella samalla tavalla. Koska käypään arvoon perustuva verotus on kuitenkin keskeinen periaate perintö- ja lahjaverotuksessa, on vaikea nähdä, että omaisuudenlisäyksen arvo voitaisiin samanlaisuusarvioinnissa täysin sivuuttaa, vaikka tilanne muilta osin nähtäisiinkin erilaisena.

Laskentasäännökset ja yhdenvertaisuus

Aiemmin esitetyn mukaisesti on selvää, että myös huojennuksen laskentasäännöt itsessään johtavat eriarvoiseen kohteluun. Ne joko laajentavat huojennussäännösten aiheuttamaa eriarvoisuutta tai johtavat eriarvoiseen kohteluun huojennusedun saavien verovelvollisten välillä. Laskentasääntöjen aiheuttamaa eriarvoisuutta tulisikin arvioida eri tavalla riippuen siitä, verrataanko huojennusedun saavan ja pääsäännön mukaan verotettavan verovelvollisen verotusta vai kahden eri huojennusedun saavan verovelvollisen verotusta. Jos verrataan verotusta huojennuksen saavan ja huojennuksen ulkopuolelle jäävän verovelvollisen välillä, tulee laskentasääntöjä arvioida osana huojennussäännöksiä kokonaisuudessaan, koska ne osaltaan määrittävät eron verotuksen asteessa. Jos taas vertailu tehdään huojennusedun saavien verovelvollisten välillä, voidaan laskentasäännöksiä arvioida myös erillään muusta huojennussäännösten sisällöstä, sillä laskentasäännökset itsessään johtavat eriarvoiseen kohteluun. Joidenkin verovelvollisten kohdalla huojennussäännösten soveltaminen johtaa laskentasäännösten takia lähes täyteen verovapauteen, kun taas joidenkin kohdalla huojennuksen määrä on lähellä 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.

Esimerkki

Verovelvollinen A saa 1.1.2020 lahjaksi käyvältä arvoltaan 2 000 000 euron arvoisen yrityksen, jonka vertailuarvo on jarrusäännöksen vaikutuksesta kuitenkin vain

²²⁶ Tämä on kuitenkin vain lähtökohta, koska on mahdollista, että esimerkiksi asuinhuoneiston tai muun varallisuuden realisoinnilla on tosiasiallisesti merkittävän haitallinen vaikutus perinnönsaajan taloudelliseen asemaan, jos perintönä saatu varallisuus on sellaista, joka on jo ennen perinnönjättäjän kuolemaa ollut perinnönsaajan käytössä.

40 000 euroa. Yrityksen spv-arvo on siis 16 000 euroa, josta määräytyvä vero olisi I-veroluokassa 980 euroa.

Verovelvollinen B saa 1.1.2020 lahjaksi käyvältä arvoltaan samanarvoisen yrityksen, jonka vertailuarvo on 1 800 000 euroa. Yrityksen spv-arvo on siis 720 000 euroa, josta määräytyvä vero olisi I-veroluokassa 100 100 euroa.

Laskentasäännösten takia B maksaa siis yli satakertaisen veron A:n maksamaan veroon nähden. Kun vertailu tapahtuu käyvältä arvoltaan samanarvoista, huojuennusedun piiriin kuuluvaa varallisuutta saavien verovelvollisten välillä, voidaan tilanteita pitää muodollisen yhdenvertaisuuden kannalta lisäksi entistä selvemmin samalaisina, koska sekä varallisuuden arvo että luonne osana jatkettavaa yritystoimintaa on samanlaisia. Tällöin on huomattavasti vaikeampaa argumentoida sen puolesta, että tilanteet olisivat siinä määrin erilaisia, että niitä tulisi kohdella eri tavalla.

Koska laskentasäännöt johtavat selvästi erilaiseen kohteluun samanlaisissa tilanteissa, tulisi niiden täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset ollakseen hyväksyttäviä PL 6.1 §:n yleisen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Laskentasääntöjen hyväksyttävyyttä arvioitaessa yleisistä rajoitusedellytyksistä kyseeseen tulee lähinnä täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus, vaatimus hyväksyttävästä perusteesta sekä suhteellisuusvaatimus. Muut rajoitusedellytykset eivät ole laskentasäännösten yhdenvertaisuusrajoitusta arvioitaessa yhtä oleellisia. Lailla säätämisen vaatimus täyttyy, koska huojuennuksen laskentasäännökset ilmenevät laista. Myös oikeusturvavaatimus täyttyy, koska muutoksenhaku verotuspäätöksiin on järjestetty. Yhdenvertaisuuden ydinalueeseen laskentasäännösten on myöskään vaikea nähdä kajoavan. Säännösten tuskin voidaan katsoa johtavan myöskään ihmisoikeusvelvoitteiden loukkauksiin.

6.2 Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttyminen

6.2.1 Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus

Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus on perusoikeusuudistusta koskevassa perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994 määritelty seuraavasti:

Rajoitusten on oltava tarkkarajaisia ja riittävän täsmällisesti määritettyjä. Rajoitusten olennaisen sisällön tulee ilmetä laista.²²⁷

Vaatimuksen sisältöä täydentää perusoikeusuudistusta koskevan hallituksen esityksen lausuma siitä, että laista tulee käydä selville esimerkiksi rajoituksen laajuus ja sen täsmälliset edellytykset.²²⁸ Vaatimus täydentää siten lailla säätämisen vaatimusta edellyttämällä, että perusoikeusrajoituksen sisältämästä laista tulee riittävän täsmällisesti käydä ilmi rajoituksen sisältö. Perusoikeuksia ei sanonnallisestikaan saa kaventaa enempää kuin rajoitustarve edellyttää, eikä lain soveltamisalaa saa jättää niin avoimeksi, että rajoitus olisi laajempi kuin tosiasiallinen rajoitustarve edellyttää. Rajoituksen keskeinen sisältö ei myöskään saa jäädä lakia alemmanasteisen normin antajan tai lain soveltajan harkintaan. Laista tulee täsmällisesti ilmetä se, kenellä rajoitusvaltuudet ovat, kuinka pitkälle ne ulottuvat ja miten niitä käytetään.²²⁹ Rajoitustoimivaltuudet tulee olla niin selkeästi kirjoitettu, että säännöksen perusteella voidaan ennakoida, miten niitä tullaan käyttämään.²³⁰ Esimerkiksi verohuojennusta koskeva säännös, joka antaisi Verohallinnolle vapaan harkintavallan sen suhteen, millä edellytyksin ja kenelle huojennus voidaan myöntää, ei täyttäisi täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimusta.

Huojennussäännöksistä aiheutuvan perusoikeusrajoituksen kannalta täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus edellyttäisi ainakin sitä, että säännöksistä tulisi käydä täsmällisesti ilmi huojennuksen laajuus, se millaiseen varallisuuteen huojennussäännöksiä voidaan soveltaa sekä se mitä muita edellytyksiä huojennusedun saamiseksi on. Huojennussäännökset ovat jossain määrin ongelmallisia kaikkien näiden vaatimusten kannalta. Laskentäsäännöt ovat ongelmallisia erityisesti huojennuksen laajuuden täsmällisen ilmenemisen suhteen. Muut ongelmat liittyvät enemmän PerVL 55 §:n sisältämiin käsitteisiin, kuten *yritys*, *yritysvarallisuus* ja yritystoiminnan *jatkaminen* sekä PerVL 57 §:n omistusosuusvaatimukseen²³¹. Näitä ongelmia ei kuitenkaan tässä tutkielmassa tarkastella.

²²⁷ PeVM 25/1994, s. 5.

²²⁸ HE 309/1993, s. 29–30.

²²⁹ Ks. *Viljanen* 2011b, s. 152.

²³⁰ *Viljanen* 2001, s. 122–123.

²³¹ Maatilan tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan PerVL 57 §:n mukaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Laskentasäännöt saattavat johtaa hyvinkin erilaisiin lopputulemiin siinä, mikä huojennuksen tai maksuunpantavan veron osuus on käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennuksen laajuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta vaihtelee aiemmin osoitetun mukaisesti noin 60 prosentin ja lähes täyden verovapauden välillä. Huojennuksen laajuus määräytyy tämän vaihteluvälin sisällä osin jopa sattumanvaraisesti. Esimerkiksi ArvL 5.2 §:n jarrusäännöksen takia osakeyhtiön osakepääomaan perustamisvaiheessa kirjatulla arvolla voi olla merkittävä vaikutus huojennuksen laajuuteen. Tällaisessa tapauksessa huojennusedun laajuus saattaa määräytyä hyvinkin sattumanvaraisesti, sillä osakepääomaan perustamisvaiheessa kirjattavaan arvoon tuskin kovinkaan usein vaikuttaa varautuminen mahdollisesti tulevaisuudessa tapahtuvaan, huojennussäännöksiä hyödyntäen toteutettuun sukupolvenvaihdokseen.

Myös muut vertailuarvon ja sen taustalla olevan nettovarallisuuden laskemiseen sovellettavat laskentasäännöt saattavat johtaa hyvinkin erilaisiin lopputulemiin huojennusedun laajuuden suhteen. Nettovarallisuuslaskenta perustuu lähtökohtaisesti sellaisiin varoihin, joilla on tasearvoa. Yhtiön käypä arvo saattaa kuitenkin perustua jopa pelkästään sellaisiin tekijöihin, joilla ei ole minkäänlaista tasearvoa, kuten henkilöstön osaamiseen, markkina-asemaan, uuteen innovaatioon, saatuihin tilauksiin tai kasvunäkymiin. Tällaisen yhtiön arvostamislain mukaisen nettovarallisuuden arvo saattaa olla hyvinkin alhainen suhteessa yhtiön käypään arvoon. Jos taas yhtiön käypä arvo perustuu lähes yksinomaan sen tasearvoa omaavaan varallisuuteen, saattaa nettovarallisuuden arvo olla hyvinkin lähellä yhtiön käypää arvoa. Huojennus on siis sitä laajempi, mitä alhaisempi nettovarallisuuden arvo – ja tämän vuoksi vertailuarvo – on suhteessa käypään arvoon. Laajuus saattaa tällöinkin määräytyä hyvinkin sattumanvaraisesti erilaisen pääomarakenteen omaavien yhtiöiden välillä.

6.2.2 Vaatimus hyväksyttävästä perusteesta

Perusoikeusrajoituksen tulee olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima. Hyväksyttävyyksivaatimuksen sisältö kuvataan perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994, seuraavasti:

Rajoitusperusteiden tulee olla hyväksyttäviä. Rajoittamisen tulee olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima. Hyväksyttävyyden arvioinnissa merkitystä voi olla esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen vastaavanlaista oikeutta koskevilla määräyksillä, ainakin siltä osin kuin niihin sisältyy tyhjentävä luettelo ihmisoikeuksien hyväksyttävistä rajoitusperusteista. Perusoikeussäännöksiä on perusteltua tulkita yhdenmukaisesti ihmisoikeuksien kanssa niin, että vain ihmisoikeussopimuksen asianomaisen sopimusmääräyksen mukaan hyväksyttävät rajoitusperusteet voivat olla vastaavan perusoikeussäännöksen sallittuja rajoitusperusteita.²³²

Perusteen hyväksyttävyyttä arvioidaan perusoikeusjärjestelmän kannalta, joten huomiota ei kiinnitetä ainoastaan rajoitettavaan perusoikeuteen vaan järjestelmään kokonaisuutena. Hyväksyttävän perusteen perusoikeuden rajoittamiselle voi muodostaa esimerkiksi toisen perusoikeuden toteutumisen turvaaminen tai julkisen vallan positiivisen toimintavelvoitteen toteuttaminen, joilla rajoituksia usein perustellaankin. Hyväksyttävä peruste voi kytkeytyä myös muihin perustuslain säännöksiin kuin perusoikeuksiin.²³³ Perusteen hyväksyttävyyttä tulee tarkastella jokaisen perusoikeuden kohdalla erikseen: perusteen hyväksyttävyys yhden perusoikeuden kannalta ei tarkoita automaattisesti hyväksyttävyyttä myös muiden perusoikeuksien kannalta. Myös muuhun kuin perustuslakiin kytkeytyvä yhteiskunnallinen intressi voi täyttää hyväksyttävyyksvaatimuksen. Tällaisen intressin on kuitenkin oltava erityisen painava ja hyvin konkreettisesti yhteydessä ehdotettuun lakiin.²³⁴

Huojennussäännösten yleiset perusteet ja tavoitteet

Huojennussäännökset lisättiin PerVL:in lailla perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta (318/1979, voimaan 1. toukokuuta 1979). Säännöksillä pyrittiin estämään perintö- tai lahjaverosta johtuva maatilatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen niissä tapauksissa, joissa tällainen varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa

²³² PeVM 25/1994, s. 5.

²³³ Ks. *Viljanen* 2011b, s.

²³⁴ Ks. *Viljanen* 2011b, s. 154–155.

jatkavalle verovelvolliselle. Perintö- ja lahjaveron osittaista poistamista ja maksuajan pidentämistä koskevilla säännöksillä katsottiin voitavan estää kohtuuttomien veroseurauksien syntyminen useimmissa sukupolvenvaihdostilanteissa.²³⁵ Maksuunpanematta jätettiin perintö- tai lahjaverotuksessa sovelletun arvon mukaan lasketun veron ja verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varallisuusverotuksessa noudatettavien perusteiden mukaisen arvon (jäljempänä *verotusarvo*) mukaan määräytyvän veron erotus²³⁶.

Huojennussäännöksiin on niiden säätämisen jälkeen tehty useita muutoksia, mutta säännösten perusrakenne on säilynyt melko samanlaisena. Toistaiseksi merkittävin muutos huojennussäännöksiin tehtiin vuonna 2004 (HE 84/2004), kun maksuunpantavan veron perusteeksi asetettiin 40 prosenttia verotusarvosta, kun se aiemmin oli ollut täysi verotusarvo. Säännösten peruste on ollut niiden säätämisestä lähtien pohjimmiltaan sama eli yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen. Huojennussäännösten perusteeseen on kytketty myös työpaikkojen säilyvyyden turvaaminen²³⁷. Perintö- ja lahjaveron on muun muassa katsottu saattavan pakottaa realisoimaan omaisuutta tai luopumaan investoinneista, jotka olisivat tarpeen yritystoiminnan jatkamiseksi²³⁸.

Perusteet laskentasäännöille

Huojennuksen laskeminen kytkettiin säännösten säätämisvaiheessa, vuoden 1979 alussa varallisuusverotuksessa käytettyyn verotusarvoon, joka huojennussäännösten soveltuessa muodosti maksuunpantavan veron perusteen.²³⁹ Huojennus muodostui siten juuri käyvän arvon mukaan määräytyvän perintö- ja lahjaveron ja verotusarvon mukaan määräytyvän veron välisestä erosta.

²³⁵ HE 290/1978, s. 2–3.

²³⁶ HE 290/1978, s. 3.

²³⁷ Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 325 & 331.

²³⁸ Ks. HE 104/2000, s. 3.

²³⁹ Alkuperäinen huojennussäännös, silloinen PerVL 63 §: ---*varat arvostettaisiin verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varallisuusverotuksessa noudatettujen perusteiden mukaan*. Huojennussäännösten säätämishetkellä voimassa oli tulo- ja varallisuusverolaki. Laki oli voimassa uuden tulon ja varallisuusverolain (1240/1988,) voimaantuloon (1.1.1989) asti. Vuoden 1988 tulo- ja varallisuusverolaki oli voimassa varallisuusverolain (30.12.1992/1537, VVL) voimaantuloon (1.1.1993) asti.

Pian huojennussäännösten säätämisen jälkeen perintöverotuksen uudistamistoimikunta ehdotti valtiovarainministeriölle antamassaan mietinnössä (1980:16) huojennuksen laskemisen sitomista käypään arvoon niin, että perintö- ja lahjaveron määrästä jätettäisiin maksuunpanematta 50 prosenttia 5 000 markan ylittävstä osasta. Toimikunta piti voimassaollutta järjestelmää hankalana, koska se edellytti varallisuuden arvostamista kahden eri perusteen mukaan. Ehdotettu, käypään arvoon sidottu laskentatapa olisi tehnyt veron määrää koskevasta huojennussäännöksestä helpommin sovellettavan.²⁴⁰ Tähän näkemykseen yhtyi myös sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmä, joka vuonna 1993 antamassaan muistiossa (VM 1993:4) piti varallisuusverotusarvoihin perustuvan huojennuksen epäneutraalisuutta huojennusjärjestelmän pahimpana epäkohtana ja ehdotti niin ikään huojennuksen sitomista käyvän arvon mukaan määräytyvään veroon.²⁴¹ Kumpikaan ehdotuksista ei kuitenkaan johtanut lakimuutoksiin.

Vuonna 2004 huojennuksen määrää kasvatettiin, kun maksuunpantavan veron perusteeksi määriteltiin 40 prosenttia verotusarvosta. Muutosta perusteltiin sillä, että verotusarvojen katsottiin lähentyneen käypiä arvoja siinä määrin, että huojennuksen merkitys on vähentynyt. Veron perusteen määrää alentamalla huojennus pyrittiin palauttamaan sille tasolle, jolle se oli säätämisen yhteydessä tarkoitettu.²⁴²

Yhdenvertaisuusongelmia aiheuttavaa ArvL 5.2 §:n jarrusäännöstä tai vertailuarvon laskennassa sovellettavaa arvostusajankohtaa ei juuri ole erikseen perusteltu, koska laskeminen sidottiin säätämisvaiheessa varallisuusverotuksessa käytettyyn arvoon, jolloin kaikki tämän arvon laskemisessa sovellettavat säännökset tulivat automaattisesti sovellettavaksi myös huojennusta laskettaessa. Varallisuusverotuksen kannalta peruste arvostusajankohdalle on ilmeinen: koska verotus kohdistui verovuoden päättyessä omistettuihin varoihin²⁴³, oli luonnollista, että varallisuus arvostettiin verovuoden viimeisen päivän mukaan. Verotusarvon nousun tiettyyn prosenttiosuuteen rajoittava jarrusäännös sisältyi varallisuusverolakiin (30.12.1992/1537, jäljempänä myös VVL) ja sitä sovellettiin

²⁴⁰ Perintöverotuksen uudistamistoimikunta 1980, s. 88.

²⁴¹ VM 1993, s. 25. Työryhmä ehdotti, että maksuunpanematta jätettäisiin 70 prosenttia 10 000 markkaa ylittävstä veron määrästä (VM 1993, s. 26).

²⁴² Ks. HE 84/2004, s. 3–4 & VaVM 37/2000, s. 2.

²⁴³ Ks. vuoden 1974 tulo- ja varallisuusverolain (1043/1974) 7 §, vuoden 1988 tulo- ja varallisuusverolain (1240/1988) 11 § ja varallisuusverolain (1537/1992) 2 §.

1.1.1993 alkaen. Tätä ennen jarrusäännös oli sisältynyt yritysosakkeiden verotusarvon määrittämistä koskeneeseen valtiovarainministeriön päätökseen (VvMP 816/1975)²⁴⁴, jonka 3 kohdan 7 momentin mukaan olennainen muutos edellisten vuosien verotusarvoihin nähden otettiin verotusarvoa vahvistettaessa huomioon alun perin *kohtuullisen määräisenä*. Päätökseen vuonna 1979 lisätyllä 3 kohdan 9 momentilla (1.3.1979/250) verotusarvon muutos rajoitettiin enintään 30 prosenttiin edellisen vuoden verotusarvosta. Sääntö sisältyi tässä muodossaan myös vuonna 1992 säädetyn varallisuusverolain 27 §:än. Jarrusäännöksen tarkoitus oli siten verotusarvojen äkkinäisten nousujen ja laskujen hillitseminen. Sääntöä esitettiin poistettavaksi lakiesityksessä HE 184/1994 sillä perusteella, ettei äkkinäisiä vuosimuutoksia muidenkaan yritysmuotojen tai julkisesti noteerattujen osakkeiden kohdalla rajoitettu.²⁴⁵ Valtiovarainvaliokunta piti mietinnössään kuitenkin tarkoituksenmukaisena, että osakkeiden verotusarvojen kohtuuttomat, yhdellä kertaa tapahtuvat nousut edelleen ehkäistäisiin ja esitti säännöksen säilyttämistä muutettuna siten, että 50 prosenttia on ehdoton yläraja verotusarvon nousulle.²⁴⁶ Verotusarvon alentumista ei muutoksen jälkeen enää rajoitettu.

Nykyisin osakeyhtiön osakkeita koskevan huojennuksen laskeminen on sidottu arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaiseen vertailuarvoon. Arvostamislaki säädettiin varallisuusverolain kumoamisen yhteydessä vuonna 2005, koska säännökset muun muassa yrityksen nettovarallisuuden määrittämiseksi olivat edelleen tarpeen. Yritysvarallisuuden arvostaminen ja nettovarallisuuden määrittäminen olivat tarpeen etenkin osinkotulojen jakamisessa ansio- ja pääomatuloihin. Tämän vuoksi lakiin otettiin säännökset yrityksen nettovarallisuuden perustuvasta osakkeen matemaattisesta arvosta. Vertailuarvoa koskevat ArvL 4 ja 5 §:t säädettiin arvon määrittämiseksi osakeyhtiön omistamille, toisten osakeyhtiöiden osakkeille. Vertailuarvo vastasi varallisuusverolain mukaista verotusarvoa ja sitä koskevat säännökset säädettiin ensisijaisesti siksi, ettei pitkään omistettujen käyttöomaisuusosakkeiden alhaiseksi jäänyt poistamatta oleva hankintameno vaikuttaisi suhteettomasti osakkeen matemaattista arvoa – ja siten myös osingon verovapaata osuutta –

²⁴⁴ Valtiovarainministeriön päätös niistä perusteista, joiden mukaan verolautakunta vahvistaa tulo- ja varallisuusverolain 48 §:n 5 momentissa tarkoitettujen arvopapereiden arvon verotusta varten 816/1975.

²⁴⁵ Ks. HE 184/1994, s. 4.

²⁴⁶ VaVM 83/1994, s. 2.

alentavasti.²⁴⁷ Vastaava etu oli sisältynyt myös varallisuusverolain mukaisen matemaattisen arvon laskentaan (VVL 13.1 § 4 kohta).²⁴⁸

Osakeyhtiön osakkeen arvostamista koskevat säännökset olivat edelleen tarpeen myös perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskemiseksi.²⁴⁹ Huojennuksen laskeminen sidottiin verotusarvon korvanneeseen ja sen kanssa lähes samansisältöiseen vertailuarvoon.²⁵⁰

Esillä oli myös huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon, mitä olisi hallituksen esityksen mukaan puoltanut se, että käypä arvo on perintö- ja lahjaverotuksessa arvostamisen yleinen lähtökohta. Käypään arvoon siirtyminen olisi myös selkeyttänyt huojennussäännöksiä merkittävästi ja helpottanut niiden soveltamista. Käyvän arvon käyttäminen nähtiin myös hallinnollisesti tehokkaampana, koska käypä arvo tuli huojennusta sovellettaessa joka tapauksessa laskea. Vertailuarvon käyttämisen etuna nähtiin se, että huojennuksen taso on nettovarallisuuden perusteella ennakoitavissa. Haittapuolena nähtiin se, että verotusarvoihin pohjautuva huojennus johtaa eri toimialojen välillä erimääräiseen huojennukseen käyvästä arvosta. Varallisuusverotuksesta luopumisen ei kuitenkaan katsottu aiheuttavan välttämätöntä tarkistustarvetta huojennuksen laskentatapaan. Esityksessä myös todettiin, ettei valmistelun yhteydessä ollut edellytyksiä riittävästi selvittää käypään arvoon perustuvaan arvostamiseen liittyviä kysymyksiä ja sen vaikutuksia huojennuksen kohdistumiseen eri toimialojen välillä.²⁵¹

²⁴⁷ Kevyesti verotetut osingot määräytyvät nettovarallisuuteen perustuvan osakkeen matemaattisen arvon perusteella, jolloin osingonsaajan intressinä on nettovarallisuuden arvostaminen mahdollisimman korkeaksi. Kun arvostamislaki säädettiin, osingot julkisesti noteeraamattomasta osakeyhtiöstä olivat verovapaita 9 prosenttiin matemaattisesta arvosta asti, enintään 90 000 euroa. Nykyisen TVL 33 b §:n 1 momentin (30.12.2013/1237) mukaan osingoista 25 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata tuloa siihen määrään saakka, joka vastaa matemaattiselle arvolle laskettua kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa, kuitenkin enintään 150 000 euroa. Vertailuarvoa koskevat säännökset eivät sisällyneet lausuntopyynnön kohteena olleeseen esitysluonnokseen (VM 2005). Lausuntokierroksella esitettyjen kannanottojen vuoksi ne kuitenkin lisättiin varsinaiseen lakiesitykseen. Useat lausunnonantajat ottivat vahvasti kantaa muun muassa siihen, että jarrusäännös tulee säilyttää, koska muuten sukupolvenvaihdoksen verotus kiristyi (ks. esim. Keskuskauppakamari 2005, s. 3; EK 2005, s. 3; PYL 2005, s. 5; KHT-yhdistys 2005, s. 3; Veronmaksajat 2005, s. 3–4). Esitysluonnokseen jarrusäännöstä ei sisältynyt.

²⁴⁸ HE 144/2005, s. 12–13.

²⁴⁹ VaVM 44/2005, s. 4 ja HE 144/2005, s. 12.

²⁵⁰ HE 144/2005, s. 15. Esitysluonnoksessa huojennuksen laskeminen oli sidottu matemaattiseen arvoon.

²⁵¹ HE 144/2005, s. 15.

Arvostamislain mukainen vertailuarvo säädettiin vastaamaan aiempaa verotusarvoa ja myös jarrusäännös siirtyi sellaisenaan julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakkeen vertailuarvon laskemista koskevaan ArvL 5 §:än. Lakiesityksessä jarrusäännöksen tarkoituksena todettiin olleen varallisuusverotuksen kohtuullistaminen²⁵². Sen vaikutuksen tuoma etu haluttiin varallisuusverotuksen poistuttua kuitenkin nimenomaisesti säilyttää edelleen osana sukupolvenvaihdoshuojennusta²⁵³. Jos huojennuksen laskeminen olisi sidottu käypään arvoon tai osakkeen matemaattiseen arvoon, jarrusäännöksen säilyttäminen huojennuksen laskemisen osana ei olisi ollut mahdollista²⁵⁴.

Perusteiden hyväksyttävyyys

Arvioitaessa laskentasäännöksiä osana huojennussääntelyn kokonaisuutta, tarkastelun kohteena on huojennussäännöksille esitetyt perusteet. Perusteen perusoikeuden rajoittamiselle tulisi olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima. Huojennussäännösten yleinen peruste on sen estäminen, ettei yritystoiminnan jatkuvuus vaarantuisi perintö- tai lahjaveron takia niissä tapauksissa, joissa tällainen varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle verovelvolliselle. Perusteeseen on usein kytketty myös työpaikkojen säilyvyyden turvaaminen²⁵⁵. Perusteiden on pääsääntöisesti katsottu olevan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät²⁵⁶, mutta ne on myös kyseenalaistettu. Esimerkiksi *Niskakangas* (2016) katsoo, etteivät sukupolvenvaihdoshuojennuksen perustelut ole välttämättä pitäviä, koska ei ole ilman muuta selvää, että lapsia tulisi elinkeinopoliittisista syistä suosia yrityksen jatkajina²⁵⁷. Myös *Immonen* (2018) toteaa, ettei yksiselitteistä tutkimustietoa ole siitä, että nimenomaan saman perheen jäsenet olisivat parhaita yrityksen jatkajia.²⁵⁸

²⁵² HE 144/2005, s. 6.

²⁵³ Ks. HE 144/2005, s. 15: ”Huojennuksen tuomaan etuun sisältyisi siten niin sanotun jarrusäännön vaikutus”. Ennen arvostamislain säätämistä korkein hallinto-oikeus oli ratkaisussaan KHO 2003:53 vahvistanut jarrusäännöksen soveltuvan myös PerVL 55 §:ä sovellettaessa.

²⁵⁴ Esitysluonnoksessa, josta vertailuarvoa koskevat säännökset puuttuivat, huojennuksen laskeminen olisi sidottu osakkeen matemaattiseen arvoon.

²⁵⁵ Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 325 & 331.

²⁵⁶ Perusteiden hyväksyttävyyttä käsiteltiin laajasti muun muassa hallituksen esitystä HE 53/2008 koskevissa valtiovarainvaliokunnalle ja perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa. Muun muassa *Viljanen* (2008, s. 3), *Mäenpää* (2008, s. 2), *Tuori* (2008, s. 2) & *Andersson* (2008, s. 1) katsoivat, että perusteet ovat hyväksyttävät.

²⁵⁷ *Niskakangas* 2016, s. 3. Ks. myös *Niskakangas* 2008a, s. 3 & *Niskakangas* 2008b, s. 14–17.

²⁵⁸ *Immonen* 2018, s. 4.

Huojennussäännökset ovat olleet voimassa yli neljä vuosikymmentä ja niihin on tehty useita muutoksia. Silti ainakaan lainvalmisteluaineistoissa ei ole toistaiseksi esitetty käytännössä minkäänlaisia tutkimustietoon perustuvia arvioita siitä, miksi yritystoiminnan säilyminen lähipiirissä olisi yhteiskunnan kannalta erityisen tarpeellista.

Ollakseen yhteiskunnan kannalta hyödyllistä yritystoiminnan tulisi ensinnäkin olla kannattavaa. Jos toiminta on kannattavaa, yritykselle löytyy myös todennäköisemmin ulkopuolinen ostaja. Ei siten ole selvää, että pyrkimys tällaisen yrityksen säilyttämiseen perhepiirissä olisi yhteiskunnan kannalta erityisen tarpeellista. Jos taas yritystoiminta on kannattamatonta, ei sen loppuminen välttämättä ole yhteiskunnan kannalta haitallista. Yhteiskunnan kannalta saattaisi päinvastoin olla hyödyllistä, jos kannattamattomaan yritystoimintaan käytettävät resurssit suunnattaisiin toisaalle, kannattavampaan toimintaan.²⁵⁹ Myöskään tällaisen yrityksen mahdollista siirtymistä lähipiirin ulkopuoleiselle omistajalle ei siten voida pitää yhteiskunnan kannalta sen haitallisempana kuin yrityksen säilymistä perhepiirissä.

Laskentasääntöjä koskevat perusteet vaikuttavat riittämättömiltä yhdenvertaisuuden rajoittamisen kannalta. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen sitominen verotusarvoon huojennussäännösten säätämisvaiheessa vaikuttaisi olleen tietynlainen kompromissi, koska silloisessa hallituksessa ei oltu yksimielisiä siitä, mitä arvoa perintö- ja lahjaverotuksessa tultaisiin jatkossa käyttämään – käypää arvoa vai verotusarvoa.²⁶⁰ Koska pääsäännön sanamuotoa ei pystytty muuttamaan verotusarvoa puoltaneiden toivomalla tavalla, varmistettiin kuitenkin se, ettei käypää arvoa asetettaisi veron perusteeksi ainakaan sukupolvenvaihdoksissa.²⁶¹ Käypään arvoon sitominen oli esillä, kun verotusarvon määrittänyt

²⁵⁹ Ks. esim. *Niskakangas* 2008a, s. 3, jossa hän toteaa, että: ”Kuitenkaan kokonaistaloudellisesta näkökulmasta ei ole perusteita sille, että yrityksen tulisi siirtyä verovapaasti tai hyvin vähäisin verokustannuksin seuraavalle sukupolvelle. Kaikille hyville yrityksille löytyy jatkaja jollakin hinnalla. Talousteorian mukaan taas on hyödyllistä, että yritys kentässä heikoimmat yritykset kuolevat ja tekevät tilaa uudelle yrittäjyydelle.” Ks. myös *Immonen* 2018, s. 4, jossa hän toteaa, että ”[v]erotuki voi kannustaa ylläpitämään kannattamatontaakin yritystoimintaa, jonka jatkamista ei voida perustella liiketaloudellisin argumentein.”

²⁶⁰ Ks. Eduskunta 1979, s. 5157, maa- ja metsätalousministeri Johannes Virolaisen puheenvuoro: ”Kun sosiaalidemokraattien taholta ja niin kuin ymmärrän koko vasemmiston taholta oltiin sitä mieltä, että pitäisi siirtyä kautta linjan käyvän arvon mukaiseen arviointiin, ja me [Keskustapuolue, nyk. Suomen Keskusta] olimme sitä mieltä, että pitäisi päästä tulo- ja varallisuusverolain mukaisiin perusteisiin, niin tässä tuli sovitteleva ratkaisu eli kompromissi siten, että tulo- ja varallisuusveroarvoja sovelletaan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä.”

²⁶¹ Ks. esim. Eduskunta 1979, s. 5157.

varallisuusverolaki kumottiin, mutta sukupolvenvaihdoshuojennus päädyttiin lopulta kuitenkin sitomaan verotusarvon korvanneeseen vertailuarvoon, vaikka käypää arvoa puoltaneet perusteet olivat yhdenvertaisuuden kannalta vahvemmat.²⁶² Vertailuarvon käyttämisen etuna pidettiin lähinnä huojennuksen tason ennakoitavuutta.²⁶³

Huojennuksen laskeminen sidottiin siis aiemmin arvoon, jonka tarkoitus oli ensisijaisesti varallisuusveron määrän määrittäminen. Varallisuusveron poistuttua huojennuksen laskeminen on sidottu arvoon, jonka ensisijainen tehtävä on määrittää osakeomistuksen arvo osakeyhtiön varallisuutena ja ehkäistä osakkeen matemaattisen arvon suhteetonta pienenemistä – siis pohjimmiltaan kevyesti verotettujen osinkojen suhteetonta pienenemistä. Julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakkeen vertailuarvosta säädettiin myös siksi, että jarrusäännös haluttiin edelleen säilyttää osana sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskemista. Perusteet huojennuksen sitomiselle arvostamislain mukaisiin arvoihin eivät siksi vaikuttaisi olevan yhdenvertaisuuden rajoittamisen kannalta riittävät – tai ainakaan riittäviä perusteita ei ole toistaiseksi esitetty²⁶⁴.

Varallisuuden arvostusajankohta koskee koko arvostamislakia ja sen peruste kytkeytyy suoraan siihen, mitä ensisijaista tarkoitusta varten kyseisen lain säännökset ja aiemmin verotusarvo on säädetty. Arvostusajankohta seuraa siis arvostamislain soveltamisen mukana. Tämän vuoksi sen tarkasteleminen, onko peruste arvostusajankohdalle itsessään yhdenvertaisuuden rajoittamisen kannalta riittävä, ei ole tarkoituksenmukaista.

Jarrusäännöksen osalta tilanne on toinen eikä sen peruste kytkeydy vastaavalla tavalla arvostamislain ja aiemmin varallisuusverolain yleiseen tarkoitukseen. Tämän takia jarrusäännöksen perusteita voidaan tarkastella myös erikseen vertailuarvon käyttämiselle esitetyistä perusteista. Säännös koskee ainoastaan osakeyhtiön osakkeen vertailuarvoa ja sen alkuperäinen tarkoitus – varallisuusverotuksen kohtuullistaminen – on varallisuusverolain kumoamisen vuoksi jo poistunut. Säännöksen muodostama etu haluttiin kuitenkin

²⁶² Ks. HE 144/2005, s. 15, jossa käyvän arvon käyttämisen katsottiin selkeyttävän säännöksiä, helpottavan niiden soveltamista ja olevan hallinnollisesti tehokkaampaa. Vertailuarvon katsottiin lisäksi johtavan erimääräiseen huojennukseen eri toimialojen välillä.

²⁶³ Ks. HE 144/2005, s. 15.

²⁶⁴ Näin myös esim. *Lindgren* 2014, s. 198: ”Nykyisin on vaikea löytää pitävää perustetta kahteen eri arvostamisperusteeseen ja niiden erotukselle perustuvalla huojennuksen laskennalle”.

nimenomaan säilyttää osana perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta²⁶⁵. Osaltaan jarrusäännös myös kytkeytyy vertailuarvon perusteena esitettyyn verotuksen tason ennakoitavuuteen, koska veron perusteen enimmäismäärä on säännöksen vuoksi etukäteen tiedossa²⁶⁶. Tällä tiedolla voi olla vaikutusta esimerkiksi sukupolvenvaihdon ajoittamiseen. Mitään muita perusteita tämän, joillekin verovelvollisille jopa merkittävän lisäedun tuovan säännöksen säilyttämiselle osana huojennussäännöksen soveltamista ei ole esitetty.

Huojennuksen määrää saattaa siis kasvattaa sääntö, joka on säädetty jo poistunutta veromuotoa varten ja jonka vaikutusta tuskin huojennussäännösten säätämisyhteisessä osattiin ennakoita. Jarrusäännöksen kohdalla kyse ei ole ainoastaan siitä, ettei sen sisällymiselle huojennuksen laskemiseen ole esitetty yhdenvertaisuuden rajoittamisen kannalta riittäviä perusteita, vaan vaikuttaisi olevan varsin selvää, ettei tällaisia perusteita ole²⁶⁷. Verotuksen kehittämistyöryhmä ehdotti loppuraportissaan (51/2010), ettei jarrusäännöstä tulisi soveltaa perintö- ja lahjaverotuksessa, koska se on vaikeasti perusteltavissa²⁶⁸. Ehdotus ei kuitenkaan ole toistaiseksi johtanut lakimuutoksiin.

6.2.3 Suhteellisuusvaatimus

Suhteellisuusvaatimus kuvataan perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994, seuraavasti:

²⁶⁵ Useissa lakiesitysluonnoksesta annetuissa lausunnoissa vaadittiin, että jarrusäännös tulee säilyttää, koska muuten sukupolvenvaihdosten verotus kiristyisi (ks. esim. Keskuskauppakamari 2005, s. 3; EK 2005, s. 3; PYL 2005, s. 5; KHT-yhdistys 2005, s. 3; Veronmaksajat 2005, s. 3–4). Ks. myös Perheyritysten liiton valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 84/2004 antama lausunto (PYL 2004, s. 2–3): ”Huojennusetua on ollut tarkoitus kasvattaa. Tällaiseen tavoitteeseen soveltuu huonosti se, että huojennussäännöstä samalla muutetaan siten, että sekä yrityksen huojennettu arvo että sukupolvenvaihdon perusteella maksuun määrätyn veron määrä nousee nykytilanteeseen verrattuna joidenkin yritysten kohdalla. Näin kävisi, jos verotusarvon kohoamisen estävää leikkuria ei käytettäisi sukupolvenvaihdostilanteissa. Se, että laajennettu huojennusetu muodostuisi joissakin tapauksissa poikkeuksellisen edulliseksi ei voi olla kestävä peruste sille, että tämän estämiseksi tehdään säännös, joka puolestaan kiristää lukuisien sukupolvenvaihdosten verotusta”.

²⁶⁶ Ks. tähän liittyen esim. Juusela–Tuominen 2018, s. 246.

²⁶⁷ Näin myös esim. Tikka 2004, s. 1; Andersson 2011, s. 12 & Niskakangas 2014, s. 260.

²⁶⁸ VM 2010, s. 31. Ks. myös esim. Tikka 2004, s. 1, jossa hän toteaa, ettei tällaisen sattumanvaraisen edun antamiseen sukupolvenvaihdoksessa ole perusteita, ja että jarrusäännöksen soveltaminen PerVL 55 §:n kohdalla tulisi nimenomaisella säännöksellä estää.

Rajoitusten on oltava suhteellisuusvaatimuksen mukaisia. Rajoitusten tulee olla välttämättömiä hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi. Jokin perusoikeuden rajoitus on sallittu ainoastaan, jos tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvin keinoin. Rajoitus ei saa mennä pidemmälle kuin on perusteltua ottaen huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavaan oikeushyvään.²⁶⁹

Suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen arviointi keskittyy siis rajoitettavan perusoikeuden suojaamien intressien ja rajoituksen perusteena olevien intressien keskinäiseen punnintaan.²⁷⁰

Laskentasäännöksillä on suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen kannalta merkitystä sekä osana huojennussäätelyn kokonaisuutta että muusta huojennussäännösten sisällöstä erillisinä, itsessään yhdenvertaisuutta rajoittavina säännöksinä.

Suhteellisuusvaatimus edellyttää, ettei tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvin keinoin²⁷¹. Arvioita siitä, onko valittu huojennussäätely mahdollisista tavoitteen toteutumisen kannalta yhtä tehokkaista keinoista yhdenvertaisuutta vähiten rajoittava, ei toistaiseksi ole esitetty. Laskentasääntöjen osalta lainvalmisteluaineistoissa on päinvastoin esitetty arvio sen puolesta, että valittu säätelykeino ei ole yhdenvertaisuutta vähiten rajoittava.

Kun varallisuusverolaki kumottiin ja arvostamislaki säädettiin vuonna 2005, arvioitiin lakiesityksessä (HE 144/2005) sitä, mihin arvoon huojennuksen laskeminen tulisi sitoa. Käypää arvoa puoltavana seikkana esitettiin muun muassa se, että verotusarvoihin pohjautuva huojennus johtaa erimääräiseen huojennukseen eri toimialoilla. Verotusarvon puolesta esitettiin lähinnä verotuksen tason ennakoitavuutta.²⁷² Huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon olisi siis ollut yhdenvertaisuutta vähemmän rajoittava. Arvioita näiden kahden eri laskentaperiaatteen tehokkuudesta tavoitteen toteutumisen

²⁶⁹ PeVM 25/1994, s. 5.

²⁷⁰ Ks. *Viljanen* 2001, s. 210.

²⁷¹ PeVM 25/1994, s. 5.

²⁷² HE 144/2005, s. 15.

kannalta ei esitetty. Perusteluita sille, miksi huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon olisi vähemmän tehokkaampaa kuin vertailuarvoon sitominen tuskin on, koska jos laskeminen sidottaisiin käypään arvoon, tehokkuus määräytyisi huojennuksen suhteellisen osuuden mukaan, joka olisi yhdenvertaisuuden rajoissa vapaasti määriteltävissä. Huojennusedun saavien verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta olennaista olisi se, että huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta olisi kaikille sama – eli yhdenvertainen. Valittu vertailuarvoon pohjautuva laskentatapa sen sijaan johtaa siihen, että huojennuksen suhteellinen määrä saattaa olla huomattavan erilainen huojennuksen saavien verovelvollisten välillä.

Käypään arvoon sitominen myös helpottaisi sen arvioimista, onko yhdenvertaisuuden rajoituksen aste oikeasuhtainen sääntelyllä tavoitellun intressin painavuuteen nähden, koska rajoituksen aste olisi ennalta selkeästi määriteltävissä. Nykymuodossaan huojennuksen laskentasäännöt johtavat siihen, että joissain tapauksissa huojennus on noin 60 prosenttia ja joissain tapauksissa jopa lähes 100 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Koska vaihteluväli on näin merkittävä ja huojennuksen osuus määräytyy osin sattumanvaraisesti, on hyvin haastavaa määrittää sitä, mikä lopulta on huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuuden rajoituksen aste.

Jos laskentasääntöjä arvioidaan muusta huojennussäännösten sisällöstä erillisinä, yhdenvertaisuutta rajoittavina säännöksinä, vaikuttaisi olevan varsin selvää, etteivät ne täytä suhteellisuusvaatimusta. Vertailuarvon käyttäminen huojennuksen laskemisen pohjana ei ensinnäkään täytä oikeasuhtaisuusvaatimusta. Ensisijaisena perusteena vertailuarvon käyttämiseksi käyvän arvon sijasta esitettiin lain esitöissä perintö- ja lahjaverotuksen tason parempaa ennakoitavuutta²⁷³. Verotuksen tason parempaa ennakoitavuutta tuskin voidaan pitää sellaisena painoarvoltaan merkittävänä yhteiskunnallisena intressinä, jonka perusteella vertailuarvon käyttämisestä aiheutuva, mahdollisesti merkittäväkin yhdenvertaisuuden rajoitus olisi hyväksyttävä. Huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon käytännössä poistaisi yhdenvertaisuusongelmat huojennusedun saavien

²⁷³ HE 144/2005, s. 15.

verovelvollisten välillä, joten vertailuarvon käyttäminen ei ole myöskään yhtä tehokkaista keinoista yhdenvertaisuutta vähiten rajoittava.

Jarrusäännös on suhteellisuusvaatimuksen kannalta vielä vaikeammin perusteltavissa, koska sen ainut peruste perintö- ja lahjaverotuksen kannalta vaikuttaisi olevan aiemmin muodostuneen veroedun säilyttäminen. Tämä veroedun säilyttämisen on hyvin vaikea katsoa olevan sellainen painoarvoltaan merkittävä yhteiskunnallisena intressi, jonka perusteella mahdollisesti hyvinkin merkittävä yhdenvertaisuuden rajoitus olisi hyväksyttävä. Säännöksen soveltaminen johtaa pahimmassa tapauksessa siihen, että perintö- tai lahjaveron peruste pohjautuu osittain sattumanvaraisesti määräytyneeseen, todellisesta nettovarallisuudesta irralliseen arvoon. Tällainen arvostus tarkoittaa hyvin pitkälle menevää poikkeusta perintö- ja lahjaverotuksen pääperiaatteesta – varallisuuden käyvän arvon mukaisesta verotuksesta.

6.3 Hyväksyttävyyys perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön valossa

Perustuslakivaliokunta ei toistaiseksi ole ottanut kantaa PerVL:n sukupolvenvaihdo-shuojennussäännösten perustuslainmukaisuuteen. Säännöksiä koskevissa lakiesityksissä ei ennen vuotta 2008 nähtävästi tunnistettu tai haluttu tunnistaa huojennuksen merkitystä perustuslain ja erityisesti PL 6 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuuden kannalta eikä esityksistä siksi pyydetty perustuslakivaliokunnan lausuntoa. Eduskunnan työjärjestyksen 38.2 §:n mukaan lakia valmistelevan valiokunnan tulee pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta, jos lakiehdotuksen perustuslainmukaisuudesta on epäselvyyttä. Etenkin huojennuksen määrää merkittävästi vuonna 2004 korottaneen lakimuutoksen valmistelun yhteydessä huojennuksen merkitys yhdenvertaisuuden kannalta olisi pitänyt tunnistaa. Muutosta koskeva esitys (HE 84/2004) tai valtiovarainministeriön siitä antama lausunto (VaVM 5/2004) eivät kuitenkaan sisällä viitteitä siitä, että tämä kytkentä olisi tunnistettu. Sanoja *yhdenvertaisuus* tai *perustuslaki* ei niissä esiinny²⁷⁴.

²⁷⁴ Suhde yhdenvertaisuuteen ei noussut esiin myöskään valtiovarainvaliokunnan vero-osastolle annetuissa asiantuntijalausunnoissa, joista ainoastaan *Tikan* lausunto viittaa yhdenvertaisuuden merkityksen edes

Tämän jälkeen huojennuksen suhde PL 6 §:n tarkoittamaan yhdenvertaisuuteen on huojennussäännöksiin ehdotettujen muutosten yhteydessä noussut vahvemmin esiin. Huojennussäännökset ovat kerran päätyneetkin perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi, mutta se ei ehtinyt antaa lausuntoaan ennen kuin hallitus peruutti huojennuksen korottamista koskeneen esityksensä HE 53/2008. Esitystä koskeva luonnos perustuslakivaliokunnan lausunnosta julkaistiin, mutta koska kyseessä on vain luonnos, ei siinä esitettyjä kannanottoja voida pitää perustuslakivaliokunnan virallisina, sitovina kannanottoina. Huojennussäännöksiä koskeva muutos poistettiin myös lakiesityksestä HE 175/2016 sen jälkeen, kun lausunnon pyytämistä perustuslakivaliokunnalta oli asiantuntijakuulemisissa pidetty tarpeellisenä. Perustuslakivaliokunnan kannanottoa huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta ei siten edelleenkään ole saatu.

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännösten perustuslainmukaisuuden arviointi tapahtuisi perustuslakivaliokunnassa väistämättä osana huojennussääntelyn kokonaisuuden perustuslainmukaisuuden arviointia. On vaikea kuvitella tilannetta, jossa ainoastaan laskentasäännökset päätyisivät perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi. Varsinkaan, kun vaikuttaa siltä, että PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä edellytettäisiin arvioitavan kokonaisuudessaan perustuslakivaliokunnassa todennäköisesti lähes minkä tahansa niihin tehdyn, vähäisenkin muutoksen takia. Laskentasäännösten hyväksyttävyyttä ja niiden merkitystä huojennussäännösten perustuslainmukaisuuden arvioinnissa voidaan kuitenkin arvioida perustuslakivaliokunnan muun verotusta, erityisesti verohuojennuksia, koskevan lausuntokäytännön avulla.

Tarkastelu on tällöin luontevinta kohdistaa huojennussäännösten kanssa mahdollisimman samanlaisia säännöksiä koskevaan perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntöön. Tällainen on esimerkiksi metsälahjavähennystä koskeva lausunto PeVL 52/2016, joka koskee PerVL 55 §:n huojennuksen tapaan perintö- ja lahjaverotukseen liittyvää, sukupolvenvaihdosten edistämiseksi säädettyä huojennusta. Metsälahjavähennys on myös

jonkinasteiseen tunnistamiseen. *Tikka* (2004) totesi lausunnossaan, että "[v]erovelvollisten tasapuolista kohtelua silmällä pitäen olisi perusteltua, että nimenomaisella säännöksellä estettäisiin leikkurin [=jarusäännös] soveltaminen sukupolvenvaihdoshuojennuksen perusteena olevassa arvostuksessa." (s. 1).

metsänomistajille kohdistettu vastine sukupolvenvaihdoshuojennukselle, koska PerVL 55 §:ä ei voida soveltaa metsätiloihin²⁷⁵. Perustuslakivaliokunta ei pitänyt metsälahjavähennystä yhdenvertaisuuden kannalta perustuslainvastaisena ja sitä koskevat säännökset voitiin säätää tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä²⁷⁶.

Metsälahjavähennys on merkityksellinen PL 6.1 §:n kannalta pitkälti samoista syistä kuin PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennus. Vähennys keventää arvoltaan tai kooltaan riittävän suuren metsätilan lahjaksi saavien verotusta. Vaikka vähennys määräytyykin lahjaveron perusteella, tehdään se pääomatulosta, joten eriarvoiseen asemaan asetetaan muuta pääomatuloa tuottavaa varallisuutta saavat sekä metsävarallisuutta perinnöksi saavat verovelvolliset. Metsälahjavähennystä koskevan hallituksen esityksen HE 158/2016 mukaan, 30 000 euron raja-arvon yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta hyvitetäisiin enimmillään, kun kyseinen lahjaveron osa on vähintään 200 000 euroa, runsaat 81 prosenttia²⁷⁷. Hyvityksen määrän todettiin kuitenkin olevan tyypillisesti selvästi alhaisempi. Esitykseen sisältyvässä esimerkkilaskelmassa, jossa metsämaan käypä arvo olisi 450 000 euroa, lahjaverosta tulisi hyvitetäksi 56 prosenttia. Näin korkeaa suhteellista osuutta kuvattiin kuitenkin epätyypilliseksi ja veroedun jäävän yleisimmin pienemmäksi²⁷⁸.

Metsälahjavähennystä koskevat laskentasäännökset johtavat PerVL:n huojennuksen laskentasäännösten tapaan siihen, että veroedun suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta vaihtelee eri verovelvollisten välillä ja ne ovat jopa PerVL 55 §:n laskentasäännöksiäkin monimutkaisemmat. Laskentasäännösten merkityksestä esityksen perustuslainmukaisuuden arviointiin on perustuslakivaliokunnan lausunnon perusteella mahdotonta tehdä johtopäätöksiä, koska niihin ei oteta lausunnossa kantaa. Tämä saattaa johtua muun muassa siitä, että syyt sille, miksi laskentasäännöksistä aiheutuu eroja vähennyksen suhteellisessa osuudessa, ovat perusteltuja. Erot johtuvat ensinnäkin siitä, että metsälahjavähennyksen muodostava suhteellinen osuus saadusta metsästä

²⁷⁵ Ks. HE 158/2016, s. 15–20.

²⁷⁶ Ks. PeVL 52/2016, s. 6.

²⁷⁷ HE 158/2016, s. 22.

²⁷⁸ HE 158/2016, s. 28. Esimerkkilaskelma sivulla 19.

määräytyneestä lahjaverosta määräytyy eri kunnissa eri arvojen mukaisesti.²⁷⁹ Erot alueiden välillä ovat perusteltuja, koska sijainnilla on keskeinen vaikutus metsän käypään arvoon²⁸⁰. Suurempi vaikutus eroihin on kuitenkin sillä, että laskentasäännösten vuoksi vähennyspohjan suhteellinen osuus maksetusta lahjaverosta kasvaa lahjoitetun metsän arvon kasvaessa. Tämä oli kuitenkin tietoinen ratkaisu, jonka katsottiin edistävän tavoitetta metsätilakoon kasvattamisesta²⁸¹. Toisin kuin erot PerVL 55 §:n huojennuksen suhteellisessa osuudessa, erot metsälahjavähennyksen suhteellisessa osuudessa määräytyvät siten hyvin kaavamaisesti ja lopulta aina samassa suhteessa eri alueilla sijaitsevien ja arvoltaan erilaisten metsäkiinteistöjen välillä. Metsälahjavähennyksen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta pitäisi siten samalla alueella sijaitsevien, käyvältä arvoltaan samanarvoisten metsäkiinteistöjen välillä olla lähtökohtaisesti sama. Näillä tekijöillä voi olla vaikutusta siihen, ettei perustuslakivaliokunnan lausunnossa otettu laskentasäännöksiin kantaa: niihin ei ilmeisesti nähty liittyvän ongelmia perustuslainmukaisuuden arvioinnin kannalta.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n laskentasäännöksistä aiheutuville eroille ei sen sijaan ole vastaavanlaisia perusteita. Laskentasäännöksistä aiheutuvat erot eivät myöskään määräydy kaavamaisesti, vaan jopa hyvin sattumanvaraisesti. Huojennuksen suhteellinen osuus saattaa olla hyvin erilainen käyvältä arvoltaan ja luonteeltaan lähes identtisten yritysten välillä.

Osittain laskentasääntöihin liittyvä huomionarvoinen seikka metsälahjavähennystä koskevassa perustuslakivaliokunnan lausunnossa on se, että arvioidessaan edun merkittävyyttä, valiokunta viittaa hallituksen esityksessä annettuun esimerkkiin, jossa hyvitetäisiin 56 prosenttia maksetusta lahjaverosta. Valiokunta vaikuttaisi perustavan arvionsa edun merkittävyydestä tähän lukuun, vaikka hallituksen esityksessä todetaan sen olevan epätyypillisen suuri, ja vaikka toisaalta hyvityksen todetaan olevan korkeimmillaan noin

²⁷⁹ Suhteellinen osuus lasketaan ArVL 7 §:n mukaisesti. Sen 1 momentin mukaan metsän vertailuarvoksi katsotaan metsän keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla 10. 2 momentin mukaan Verohallinto vahvistaa vuosittain metsän keskimääräisen vuotuisen tuoton kunnittain hehtaarilta.

²⁸⁰ Ks. esim. Maanmittauslaitoksen julkaisu metsän hinnoista Suomessa 2015–2016 (MML 2019), jonka mukaan kauppahintoihin perustuva metsän hinta vuosina 2015–2016 oli Etelä-Suomen alueella 4 516 €/ha, kun se Lapissa oli ollut vain 1 067 €/ha (s. 90).

²⁸¹ HE 158/2016, s. 24.

80 prosenttia maksetusta lahjaverosta. Valiokunta ei siis näyttäisi kiinnittävän huomiota hyvityksen määrän vaihteluväliin eikä enimmäismäärään. Tämä jättää avoimeksi sen, mihin perustuslakivaliokunta mahdollisesti perustaisi arvionsa PerVL:n huojennusedun merkittävyydestä, jonka vaihteluväli on noin 60–100 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennusedun merkittävyys voitaisiin perustaa myös huojennustapauksiin perustuviin keskimääräisiin lukuihin. Esimerkiksi vuoden 2006 yritysvarallisuutta koskevissa tapauksissa huojennuksen määrä oli keskimäärin noin 80 prosenttia. Metsälahjavähennyksen osalta tällaisia keskimääräisiä lukuja ei ollut käytettävissä, koska kyse oli täysin uudesta sääntelystä.

Hallituksen esitystä HE 53/2008 koskevassa lausuntoluonnoksessaan perustuslakivaliokunta ei vaikuttaisi kiinnittäneen minkäänlaista huomiota PerVL:n huojennuksen keskimääräiseen osuuteen eikä siihen, kuin suuri huojennus voi korkeimmillaan olla. Luonnoksessa mainitaan ainoastaan huojennuksen laskemisessa sovellettava prosenttiosuus varallisuuden arvostamislain mukaisesta arvosta. Tämä kuvaa tosiasiallisesti ainoastaan huojennuksen ehdotonta vähimmäismäärää käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Laskentasäännösten merkitys sen arvioimisessa, täyttävätkö huojennussäännökset suhteellisuusvaatimuksen ja täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen, ei myöskään ilmene luonnoksesta. Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuus sekä suhteellisuusvaatimuksen kannalta merkityksellisinä pidetään lähinnä yritysvarallisuuden käsitteen sisältöä eli sitä, että huojennuksen piiriin päätyy myös muuta kuin varsinaista yritysvarallisuutta.²⁸²

Luonnoksessa yhdenvertaisuusarviointi keskittyy lisäksi ainoastaan huojennusedun saavien ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien verovelvollisten eriarvoiseen kohteluun. Laskentasäännöksistä johtuva eriarvoinen kohtelu huojennuksen saavien verovelvollisten välillä ei siten nouse esiin.²⁸³ Ottaen huomioon sen, että perustuslakivaliokunta kuvasi metsälahjavähennyksen tuomaa etua hyvin merkittäväksi viitaten tilanteeseen, jossa 56 prosenttia lahjaverosta hyvitetään, voisi olettaa, että myös huojennuksen saavien verovelvollisten eriarvoiseen kohteluun kiinnitettäisiin perustuslainmukaisuutta arvioitaessa

²⁸² Ks. PeVL 2008 (luonnos perustuslakivaliokunnan lausunnosta hallituksen esityksestä HE 53/2008, 11.6.2008).

²⁸³ Ks. PeVL 2008.

huomiota. Laskentasäännösten takia joku huojenuksen saava verovelvollinen maksaa noin 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ja joku toinen vain hie-
man yli 0 prosenttia. Ero on siis lähes 40 prosenttiyksikköä. Ero näyttäytyy vielä suurem-
pana, jos maksuunpantavien verojen euromäärää verrataan toisiinsa.

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen A saa vuonna 2020 lahjaksi käyvältä ar-
voltaan 1 000 000 euron arvoisen osakeyhtiön, jonka osakkeiden yhteenlaskettu
jarrusäännön rajoittama vertailuarvo on ainoastaan 50 000 euroa. Spv-arvo on si-
ten 20 000 euroa, josta maksuunpantava lahjavero on 1 300 euroa.

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen B saa vuonna 2020 lahjaksi käyvältä ar-
voltaan 1 000 000 euron arvoisen osakeyhtiön, jonka osakkeiden yhteenlaskettu
vertailuarvo on 750 000 euroa. Spv-arvo on siten 300 000 euroa, josta maksuun-
pantava lahjavero on 37 100 euroa.

Verovelvollisen A maksettavaksi jää siten ainoastaan noin 3,5 prosenttia siitä verosta,
joka verovelvollinen B maksaa, vaikka molemmat saavat käyvältä arvoltaan samanar-
voisen osakeyhtiön ja molempien saantoihin sovelletaan PerVL 55 §:n huojenussään-
nöstä.

Lausuntoluonnoksen perusteella ei kuitenkaan voida tehdä kovin pitkälle meneviä johto-
päätöksiä siitä, mikä merkitys laskentasäännöksillä olisi perustuslakivaliokunnan kan-
nanottoon huojenussäännösten perustuslainmukaisuudesta. Koska varsinaista lausuntoa
ei koskaan ehditty antaa, on kyse vain luonnoksesta. Sen keskeneräisyyttä ei ensinnäkään
voida pätevästi arvioida eikä sillä muutenkaan ole varsinaisiin lausuntoihin liittyvää mer-
kitystä. Luonnos on myös yli vuosikymmenen takaa.

Hallituksen esitystä HE 53/2008 koskeneen perustuslakivaliokunnan lausuntoluonnoksen
ja metsälahjavähennystä koskevan lausunnon perusteella vaikuttaa siltä, ettei laskenta-
säännöksille anneta kovinkaan suurta merkitystä yhdenvertaisuusarvioinnissa. Koska pe-
rustuslakivaliokunnan lausuntoa PerVL:n huojenussäännöksistä ei kuitenkaan vielä ole,
ja koska huojenuksen laskentasäännökset eroavat perusteiltaan ja rakenteeltaan selvästi

metsälahjavähennyksen laskentasäännöistä, voidaan laskentasäännösten merkitystä huojennussäännösten perustuslainmukaisuuden arvioinnissa perustuslakivaliokunnassa pitää varsin avoimena. Tässä tutkimuksessa esitettyjen syiden vuoksi on selvää, että niille pitäisi antaa merkitystä. Niin osana huojennussäännösten kokonaisuuden perustuslainmukaisuutta arvioidessa kuin myös itsessään yhdenvertaisuutta rajoittavina säännöksinä.

Varsin avoimena voidaan pitää myös sitä, mihin ratkaisuun perustuslakivaliokunta mahdollisesti päätyisi, jos huojennussäännösten perustuslainmukaisuus saatettaisiin sen arvioitavaksi. Metsälahjavähennystä koskevaa lausuntoa voidaan toki pyrkiä hyödyntämään tässä arvioinnissa, mutta huojennusten rakenteellisten eroavaisuuksien ja niistä johtuvan eriarvoisen kohtelun selvästi erilaisen asteen vuoksi, lausunnossa esitettyjä kannanottoja voidaan lopulta hyödyntää varsin vähän. Mikäli perustuslakivaliokunta olisi katsonut metsälahjavähennyksen perustuslain vastaiseksi, olisi arviointi ollut helpompaa, koska se olisi hyvin todennäköisesti tarkoittanut samalla sitä, että myös PerVL:n huojennussäännöksiä voitaisiin pitää perustuslain vastaisina. Vaikka perustuslakivaliokunta ei pitänyt metsälahjavähennystä perustuslain vastaisena, se toi lausunnossaan esiin useita yhdenvertaisuuden kannalta haasteellisia seikkoja. Näitä seikkoja tuotiin esiin myös asiantuntijalausunnoissa, joissa esitetyt kannat esityksen perustuslainmukaisuudesta jakaantuivat lopulta suhteellisen tasaisesti: kolme asiantuntijaa katsoi metsälahjavähennyksen olevan ongelmallinen PL 6 §:n kanssa, kun taas viisi katsoi, ettei ristiriitaa perustuslain kanssa ole²⁸⁴. Näistä syistä voidaan pitää mahdollisena, ettei ratkaisu metsälahjavähennyksen perustuslainmukaisuudesta välttämättä ollut selvä, ja että toisen suuntaisenkin ratkaisun mahdollisuus oli olemassa.

²⁸⁴ Valiokunta kuuli kahdeksaa lainopillista asiantuntijaa, joista *Hidén* (2016b), *Niskakangas* (2016), *Pohjolainen* (2016), *Urpilainen* (2016) & *Viljanen* (2016) katsoivat, ettei esitys ole ristiriidassa perustuslain kanssa. *Lavapuro* (2016) katsoi, että ehdotettu sääntely on ristiriidassa PL 6 §:n kanssa ja *Linnakangas* (2016), että esitys on perustuslain kannalta ja muutenkin niin ongelmallinen, ettei sitä tulisi säätää. *Ojanen* (2016b) katsoi, ettei ehdotus vaikuta olevan sopusoinnussa perustuslain 6 §:n kanssa, perustellen kantansa varauksellisuutta sillä, että ehdotuksen monimutkaisuus ja vaikeaselkoisuus vaikeuttivat ehdotuksen tavoitteiden ja vaikutusten sekä niihin liittyen hyväksyttävyyden ja oikeasuhtaisuuden arviointia (s. 3). Kannanottojen jakaantumisessa (ongelmallinen vs ei ongelmallinen) on selvä ero verrattaessa lausuntoja PerVL:n huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta perustuslakivaliokunnalle vuonna 2008 annettuihin lausuntoihin. Ehdotuksen HE 53/2008 perustuslainmukaisuudesta kuultiin seitsemää valtiosääntöoikeuden asiantuntijaa, joista ainoastaan *Viljanen* (2008) piti huojennussäännöksiä ongelmattomina perustuslain kannalta. Kaikki muut pitivät säännöksiä joiltain osin ongelmallisina PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta.

Perintö- ja lahjaverolain huojennus johtaa selvästi jyrkempään yhdenvertaisuuden rajoitukseen kuin metsälahjavähennys. Huojennuksen määrä on selvästi suurempi ja se saattaa kohdistua myös muuhun kuin varsinaiseen yritysvarallisuuteen. PerVL 55 §:n huojennus on vähintään 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ja pääsääntöisesti selvästi yli sen – korkeimmillaan jopa lähes 100 prosenttia. Metsälahjavähennys johtaa hallituksen esityksen mukaan vain epätyypillisesti 56 prosentin hyvitykseen lahjaverosta. Korkeimmillaan hyvitys on noin 80 prosenttia lahjaverosta. Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen veroedun saa myös hyödykseen välittömästi, koska huojennus vähentää maksettavan perintö- tai lahjaveron määrää. Tämän lisäksi verovelvollinen saa halutesaan PerVL 56 §:n mukaisen jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan veron maksamiseksi. Metsälahjavähennystä sovellettaessa lahjaveron maksetaan normaalisti ja veroetu muodostuu vasta metsätalouden pääomatuloista tehtävistä vähennyksistä, pääsääntöisesti useamman vuoden aikana (TVL 55 a & 55 b §). Etu saadaan siis vain tuloja vastaan. Veroedun menettämistä koskevat säännökset ovat lisäksi metsälahjavähennyksessä huomattavasti ankarammat kuin PerVL:n huojennuksessa. Metsälahjavähennys menetetään, jos vähintään 10 prosenttia lahjaksi saaduista metsäkiinteistöistä luovutetaan ennen kuin 15 vuotta lahjoituksesta on kulunut (TVL 55 c § 1 mom). PerVL:n huojennusetu menetetään, jos pääosa eli vähintään puolet huojennuksen kohteena olevasta varallisuudesta luovutetaan ennen kuin viisi vuotta on kulunut verotuksen toimittamispäivästä.

Koska PerVL:n huojennussäännöksistä johtuva yhdenvertaisuusrajoitus on edellä esitetyn mukaisesti huomattavan paljon jyrkempi kuin metsälahjavähennyksestä johtuva, tulisi myös sen perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin olla huomattavasti painavampi. PerVL:n huojennussäännösten perusteena olevaa yhteiskunnallista intressiä ei toistaiseksi ole kovinkaan tarkasti avattu, joten sen arvioiminen, katsoisiko perustuslakivaliokunta intressin riittävän painavaksi erottelun asteen suhteen, on haastavaa. Edelleen vailla tarkempia perusteluita on se, miksi yritysten siirtyminen lähipiirissä on yhteiskunnan kannalta erityisen hyödyllistä. Säännökset ovat olleet voimassa yli neljä vuosikymmentä eikä niiden tarkemmista, tavoitteiden kannalta merkityksellisistä vaikutuksista ole esitetty käytännössä mitään arvioita. Näiden selvitysten puuttumisen voi katsoa osaltaan viittaavan siihen, että huojennussäännösten vaikutuksia voidaan pitää varsin epäselvinä.

Tämän takia myös säännösten perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin riittävä painavuus voidaan perustellusti kyseenalaistaa.

On hyvinkin mahdollista, ettei perustuslakivaliokunta pitäisi PerVL:n huojennussääntelyä oikeasuhtaisena perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin kannalta. Myös lain-sääätäjä näyttää pitävän varsin suurena riskiä siitä, että huojennussäännökset katsottaisiin perustuslain vastaisiksi. Molemmilla kerroilla, kun perustuslakivaliokunta olisi käsitellyt huojennussäännösten perustuslainmukaisuutta, lakiehdotus on peruutettu.

Huojennussäännösten perustuslainmukaisuuden arviointiin saattaisi perustuslakivaliokunnassa tuoda oman haasteensa se, että säännökset ovat olleet voimassa jo yli neljä vuosikymmentä ja huojennuksen määrän merkittävyys nykytasollaan yli 15 vuotta. *Urpilainen* (2017) katsoo, ettei huojennuksen suhdetta PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen ole mahdollista arvioida puhtaalta pöydältä, koska säännöksiä on niiden voimassaoloaikana sovellettu tuhansissa viranomaispäätöksissä ja laajassa KHO:n prejudikatuurissa niitä mitenkään valtiosääntöoikeudellisesti problematisoimatta²⁸⁵. On varmasti selvää, että poliittinen paine säännösten perustuslainmukaisuuden arvioimisessa olisi suuri. Jos säännökset todettaisiin perustuslain vastaisiksi, saattaisi tällä olla vaikutuksia myös muuhun yhdenvertaisuuden kannalta merkitykselliseen verolainsäädäntöön ja verotuskäytäntöön. Kuten *Urpilainen* toteaa: ” --- PerVL 55 § itsessään näyttää tärkeimmältä vertailukohdalta arvioitaessa, millaisia veronhuojennuksia tähän mennessä on pidetty tavanomaisina.”²⁸⁶ Jos tämä hyväksyttävyyden mittapuuna ollut vertailukohta todettaisiin perustuslain vastaiseksi, voisi tämä saattaa kyseenalaiseksi myös sellaiset verolainsäädännön tai verotuskäytännön ratkaisut, joissa huojennussäännökset ovat toimineet vertailukohtana. PerVL 55 §:n asema tavanomaisena pidettyjen verohuojennuksen mittapuuna on kuitenkin kyseenalainen, koska siihen liittyvät yhdenvertaisuusongelmat ovat olleet suhteellisen pitkään tiedossa eikä niiden perustuslainmukaisuutta ole ratkaistu perustuslakivaliokunnassa. PerVL 55 §:n asemalla yleisenä vertailukohtana ei siksi tulisi olla merkitystä sen perustuslainmukaisuutta arvioitaessa.

²⁸⁵ *Urpilainen* 2017, s. 180.

²⁸⁶ *Urpilainen* 2017, s. 180.

On myös vaikea nähdä, miksi sillä, että säännöksiä on niiden voimassaoloaikana sovellettu tuhansissa viranomaispäätöksissä ja laajassa KHO:n prejudikatuurissa niitä mitenkään valtiosääntöoikeudellisesti problematisoimatta voisi olla perustuslainmukaisuuden arvioinnissa merkitystä.²⁸⁷ Laskentasäännösten kohdalla viranomaisten ja tuomioistuinten tulkintamahdollisuudet ovat rajallisia, koska lainsäätäjän tarkoitus ilmenee niiden osalta hyvin selkeästi, ja koska niihin sisältyy suhteellisen vähän tulkinnanvaraa. Myös tuomioistuinten mahdollisuudet soveltaa PL 106 §:ä ovat hyvin rajalliset – varsinkin PL 6.1 §:n perusteella. Viranomaisten mahdollisuudet kyseenalaistaa huojennussäännösten perustuslainmukaisuus ovat vielä rajallisemmat.

Kun lisäksi otetaan huomioon, että huojennussäännökset olisi tullut saattaa perustuslakivaliokuntaan jo vuonna 2004, kun huojennuksen määrää korotettiin merkittävästi, ja se että perustuslakivaliokunnan lausuntoa on vuonna 2008 esiin nousseiden yhdenvertaisuusongelmien jälkeen pyritty välttämään, tuntuisi perusteettomalta antaa merkitystä sille, että huojennussäännösten soveltamisratkaisuissa ei perustuslainmukaisuutta ole juuri kyseenalaistettu. Sillä, että huojennussäännökset ovat olleet pitkään voimassa, tulisi sen sijaan olla merkitystä sen arvioimisessa, täyttävätkö huojennussäännökset suhteellisuusvaatimuksen. Erona uuteen sääntelyyn, pitkään voimassaolleiden säännösten tosiasialliset vaikutukset ovat arvioitavissa. Jos säännöksillä ei ole tavoiteltuja vaikutuksia, tai jos ne johtavat ennakoitua suurempaan yhdenvertaisuuden rajoitukseen, saattaa tällä olla vaikutusta sen arvioimisessa, onko eriarvoinen kohtelu suhteellisuusvaatimuksen kannalta hyväksyttävissä.

²⁸⁷ Näin myös *Nykänen* 2017, s. 241.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennukset johtavat huomattavan eriaistaiseen verotukseen eri verovelvollisten välillä. Huojennuksen määrä on vähintään 60 prosenttia perintö- ja lahjaverolain pääsäännön eli käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Parhaimmillaan – tai pahimmillaan – huojennussäännösten soveltaminen johtaa siihen, että perintö- ja lahjaverot jätetään lähes kokonaan maksuunpanematta. Veroa saattaa jäädä arvoltaan suurestakin perinnöstä tai lahjasta maksettavaksi ainoastaan PerVL 55.4 §:ssä asetettu vähimmäismäärä, 850 euroa, jolloin perintö tai lahja on käytännössä verovapaa.

Perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännös edellyttää samanlaista kohtelua samanlaisissa tapauksissa. Koska absoluuttisen samanlaisia tapauksia ei voi olla, samanlainen kohtelu tulee kohdistaa riittävän samankaltaisiin tapauksiin. Verotuksessa, ja etenkin perintö- ja lahjaverotuksessa, tapausten samanlaisuuden arviointi on luontevinta perustaa saadun varallisuuden taloudelliseen arvoon. Perintö- ja lahjaverolaissa tämän arvon määrittää käyvän arvon periaate, jota soveltamalla arvostus tapahtuu periaatteessa samalla tavalla verovelvollisesta tai saannon kohteena olevan varallisuuden luonteesta rippumatta: varallisuus pyritään arvostamaan sen todennäköiseen luovutushintaan. Vaikka on selvää, ettei käyvän arvon mukainen arvostaminen voi johtaa täysin yhdenvertaisiin lopputuloksiin, on periaatteen keskeinen lähtökohta se, että kunkin varallisuuserän arvostus tapahtuu yhteisen arvostuspohjan mukaisesti, ja se että varallisuudelle määritetään todellista taloudellista arvoa mahdollisimman hyvin vastaava arvo. Käyvän arvon periaatteen tausta-ajatuksena voi siten pitää pyrkimystä mahdollisimman lähelle absoluuttista yhdenvertaisuutta varallisuuden arvostamisessa²⁸⁸.

²⁸⁸ Ks. osin tähän liittyen esim. *Mattila* 1984, s. 17 & s. 69. *Mattilan* mukaan varojen arvona perintö- ja lahjaverotuksessa tulee pitää myyntiarvoa, jotta arvostus olisi neutraalia, eikä lopputuloksen kannalta olisi periaatteellista väliä sillä, myydäänkö varallisuus vai ei (s. 69). Oletettu myyntiarvo eli todennäköinen luovutushinta vaikuttaisi olevan myös yhdenvertaisuuden kannalta toimivin ratkaisu, vaikka varallisuuden arvoa voitaisiin mitata muullakin tavalla. Jos varallisuus arvostettaisiin esimerkiksi käyttöarvoon eli arvoon, joka kuvaa sitä hyötyä, jonka yksilö varallisuudesta saa, olisi arvostus verovelvolliskohtaista (Ks. *Mattila* 1984, s. 17). Samanlaisella varallisuudella olisi tällöin yhtä monta eri arvoa kuin on verovelvollisiakin. Arvo olisi ensinnäkin vaikeasti mitattavissa ja toiseksi vaikeasti määrittävissä neutraalisti ja yhdenvertaisesti eri omaisuuserien tai eri verovelvollisten välillä. *Mattilan* (1984, s. 85) mukaan käypä arvo tarjoaa hänen esittämästään kritiikistä huolimatta ”--- ilmeisesti kuitenkin *ainoan mahdollisen* edes jossain määrin oikeudenmukaisen ja neutraalin arvostamisperiaatteen”.

Huojennussäännökset tekevät tästä merkittävän poikkeuksen. Jos tapausten samanlaisuuden arviointi perustetaan saadun varallisuuden käypään arvoon, on selvää, että huojennussäännökset johtavat merkittävään yhdenvertaisuuden rajoitukseen. Vaikka tapausten samanlaisuusarviointi perustettaisiin varallisuuden luonteeseen, ja vaikka huojennuskelpoista yritysvarallisuutta pidettäisiinkin luonteeltaan selvästi erilaisena kuin muuta varallisuutta, on varallisuuden käypää arvoa vaikea arvioinnissa kokonaan sivuuttaa.

Huojennuksen laskentasäännökset laajentavat omalta osaltaan huojennussäännösten yleistä yhdenvertaisuuden rajoitusta, koska ne saattavat johtaa lähes täyteen verovapauden arvoltaan suurtenkin osakeyhtiön osakkeita koskevien perintöjen tai lahjojen verotuksessa. Nykymuodossaan laskentasäännökset myös vaikeuttavat sen arvioimista, täyttääkö perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus kokonaisuutena perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset. Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen täyttymisen arvioimisesta haasteellista tekee se, että laskentasäännösten takia huojennusedun – siis yhdenvertaisuuden rajoituksen – laajuutta ei voida täsmällisesti määrittää. Huojennusedun laajuus määräytyy tapauskohtaisesti ja osin täysin sattumanvaraisesti. Sama ongelma koskee suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen arvioimista: miten voidaan arvioida valitun keinon oikeasuhtaisuutta tavoiteltuun päämäärään ja sääntelyn perusteeseen nähden, kun rajoituksen astetta ei pystytä kovinkaan täsmällisesti määrittämään.

Vertailuarvoon sidottu huojennuksen laskeminen ei myöskään vaikuttaisi olevan suhteellisuusvaatimuksen edellyttämällä tavalla yhtä tehokkaista keinoista yhdenvertaisuutta vähiten rajoittava. Huojennussäännöksillä tavoiteltu vaikutus ja huojennusedun tavoiteltu merkittävyys saavutettaisiin yhtä hyvin sitomalla huojennuksen laskeminen käypään arvoon. Säännösten merkittävyys määräytyisi tällöin huojennuksen suhteellisen osuuden mukaan, joka olisi yhdenvertaisuuden ja sen rajoitusedellytysten rajoissa vapaasti määriteltävissä. Yhdenvertaisuuden rajoitus olisi helpommin hyväksyttävissä, jos huojennus olisi aina esimerkiksi 80 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta kuin se, että se on keskimäärin noin 80 prosenttia, mutta joissain tapauksissa lähes 100 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon myös käytännössä poistaisi yhdenvertaisuusongelmat huojennusedun

saavien verovelvollisten välillä, jolloin huojennussäännöksistä kokonaisuudessaan aiheutuvat yhdenvertaisuusongelmat vähenisivät.

Laskentasäännökset itsessään aiheuttavat yhdenvertaisuuden rajoituksen myös huojennusedun saavien verovelvollisten välillä. Tämä rajoitus on samanlaisuusarvioinnin kannalta vielä huojennussäännösten yleistä ongelmaa selvempi, koska samanlaisuutta arvioidaan verovelvollisten välillä, joiden perinnöksi tai lahjaksi saama huojennuskelpoinen varallisuus on varallisuuden arvon lisäksi myös luonteeltaan samanlaista. Onkin hyvin vaikea nähdä, ettei huojennuksen saavien verovelvollisten tilanteita tulisi perintö- ja lahjaverotuksessa pitää PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen tarkoittamalla tavalla samanlaisina. Kyse on siten selvästä yhdenvertaisuuden rajoituksesta. Koska erilainen kohtelu huojennusedun saavien verovelvollisten välillä saattaa johtua pelkästään laskentasäännöksistä, myös laskentasäännösten itsessään tulisi täyttää perusoikeuksien rajoitusedellytykset.

Arvioitaessa laskentasäännösten itsessään aiheuttamaa yhdenvertaisuuden rajoitusta, niiden hyväksyttävyys perusoikeusjärjestelmän kannalta vaikuttaisi kaatuvan jo hyväksyttävän perusteen vaatimukseen. Koska yhdenvertaisuuden rajoitus kohdistuu huojennuksen saaviin verovelvollisiin, hyväksyttävyyden arviointia ei voida kohdistaa huojennussäännösten yleiseen perusteeseen eli yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamiseen perintö- ja lahjoitustilanteissa. Tämä tavoite toimii perusteena sille, miksi huojennussäännöksistä johtuva eriarvoinen kohtelu huojennuksen saavien ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien verovelvollisten välillä on tarpeen. Kun eriarvoisuutta arvioidaan huojennuksen saavien verovelvollisten välillä, on yleiseen perusteeseen kytkeytyvä tavoite oletusarvoisesti jo saavutettu eikä sitä siksi voida lukea laskentasäännösten itsessään aiheuttaman eriarvoisen kohtelun perusteeksi. Hyväksyttävän perusteen vaatimuksen täyttymisen arvioiminen tulisi siten kohdistaa laskentasäännösten taustalla oleviin perusteisiin.

Vertailuarvon käyttäminen on seurausta sitä edeltäneen verotusarvon käyttämisestä. Perusteena tälle oli huojennussäännösten säätämismvaiheessa se, että huojennusetu koostui käyvän arvon ja verotusarvon erosta. Tämä jo säätämismvaiheessa tehty ratkaisu voidaan

yhdenvertaisuuden vaatimuksen kannalta kyseenalaistaa, koska mitään estettä huojennuksen sitomiselle käypään arvoon ei olisi ollut silloinkaan.

Valittu keino on kuitenkin osin ymmärrettävissä säätämisvaiheessa vallinneiden erimielisyyksien ja epävarmuustekijöiden vuoksi. Verotuskäytäntö oli ollut 1970-luvulla hyvin epäyhtenäistä, kun osassa maata perintö- ja lahjaverotuksessa sovellettiin käyvän arvon periaatetta, osassa verotusarvoa ja osassa joitain muita arvostusperiaatteita. Oikeuskäytännössä syntyneen tulkinnan vuoksi kuitenkin katsottiin, että koko maassa tultaisiin siirtymään kohti käyvän arvon periaatetta. Osa puolueista kannatti perintö- ja lahjaverotuksen sitomista verotusarvoihin ja osa oli käyvän arvon periaatteen kannalla. Myös hallituspuolueet olivat asiassa eri linjoilla²⁸⁹. Kompromissina perintö- ja lahjaverolain arvostamista koskevaa sanamuotoa – joka siis oikeuskäytännön mukaan edellytti käyvän arvon mukaista verotusta – ei muutettu, mutta verotusarvon soveltaminen säilytettiin maatalojen ja yritysten sukupolvenvaihdoksissa. Esitettyjä huojennussäännöksiä ja etenkin käyvän arvon mukaiseen verotukseen siirtymistä kritisoitiin eduskunnassa, mutta säännökset hyväksyttiin, jotta sukupolvenvaihdosten verotus edes jossain määrin kevenisi – tai ettei se ainakaan kiristyisi.

Vaikka laskentasäännösten alkuperäinen rakenne on säätämisvaiheen tilanteen vuoksi jossain määrin hyväksyttävissä tai ainakin ymmärrettävissä, ei tällaisen rakenteen säilyttämiselle voida enää katsoa olevan perusteita. Huojennuksen laskemisen sitomiselle käypään arvoon esitettiin arvostamislain säätämistä koskevissa esitöissä vertailuarvoon sitomista vahvemmat perusteet ja käypään arvoon sitomisen katsottiin edistävän muun muassa yhdenvertaisuutta eri toimialoilla toimivien yritysten välillä. Vertailuarvossa kuitenkin pitäydettiin huojennuksen määrän ennakoitavuuden vuoksi. Tätä tuskin voidaan pitää sellaisena yhteiskunnan kannalta erityisen painavana perusteena, joka oikeuttaisi yhdenvertaisuuden rajoittamiseen tai varsinkaan suhteellisuusvaatimuksen tarkoittamalla tavalla painoarvoltaan niin merkittävänä yhteiskunnallisena intressinä, että sen perusteella näinkin merkittävä yhdenvertaisuuden rajoitus olisi hyväksyttävä. Ennakoitavuudella perusteleminen voidaan muutenkin kyseenalaistaa, koska huojennuksen sitominen

²⁸⁹ Ainakin Keskustapuolue (nyk. Suomen Keskusta) oli verotusarvon kannalla, kun taas vasemmistopuolueet pitivät kiinni käyvän arvon periaatteesta (ks. Eduskunta 1979).

vertailuarvoon johtaa siihen, että huojennus muodostuu eri verovelvollisten välillä hyvin erilaiseksi ja osin sattumanvaraisesti. Vertailuarvolla tavoiteltu ennakoitavuus kohdistuu veron määrään, mutta samalla se heikentää huojennuksen suhteellisen osuuden ennakkointia. Tämä heikentää myös huojennussäännösten vaikutusten ennakoitavuutta, kun sääntelyä arvioidaan kokonaisuutena eikä vain yksittäisen tapauksen ennakoitavuuden kannalta.

Vertailuarvon käyttäminen on ongelmallinen myös täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen kannalta, jonka täyttyminen edellyttäisi muun muassa rajoituksen laajuuden täsmällistä ilmenemistä. Laskentasäännöksistä aiheutuva rajoitus ilmenee siinä, että joillekin huojennuksen saavista verovelvollisista maksuunpannaan noin 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, kun taas joillekin perintö- tai lahja on lähes verovapaa. Rajoitus on siten jossain hieman yli nollan ja 40 prosentin välillä käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Näin suurta vaihteluväliä voidaan tuskin pitää rajoituksen laajuuden täsmällisenä ilmenemisenä – varsinkaan kun sijoittuminen tuolle välille määräytyy osin sattumanvaraisesti.

Perusoikeusjärjestelmän kannalta erityisen vaikeasti hyväksyttävissä on ArvL 5.2 §:n jarrusäännös, joka rajoittaa vertailuarvon nousemista 50 prosenttiin edellisen vuoden vertailuarvosta. Sen seurauksena veron perusteena huojennusta sovellettaessa saattaa olla yrityksen todellisesta nettovarallisuudesta täysin irrallinen arvo. Jarrusäännöksen vuoksi perintö- tai lahjavero saattaa määräytyä pelkästään sen perusteella, mitä osakeyhtiön osakepääomaan on perustamisvaiheessa, useita vuosia tai jopa vuosikymmeniä sitten kirjattu. Todellisesta nettovarallisuudesta irrallinen arvo, joka muodostuu osin sattumanvaraisesti, johtaa hyvin pitkälle menevään poikkeukseen perintö- ja lahjaverolain pääsäännöstä eli siitä, että perintö- ja lahjavero määräytyy varallisuuden todennäköisen luovutushinnan perusteella. Jarrusäännöksen pohjimmaisena perusteena vaikuttaisi olevan ainoastaan jo muodostuneen, ylimääräisen edun säilyttäminen. Sen alkuperäinen tarkoitus – äkillisten verotusarvojen muutosten ehkäiseminen ja varallisuusverotuksen kohtuullistaminen – on varallisuusverotuksen vuoksi jo poistunut. Verovelvolliset asetetaan siis eriarvoiseen asemaan säännöksen takia, joka on säädetty jo poistunutta veromuotoa varten, ja jonka vaikutusta tuskin huojennussäännösten säätämisvaiheessa osattiin ennakoida. Jo

muodostuneen edun säilyttämistä on vaikea nähdä riittävänä perusteena yhdenvertaisuuden rajoitukselle huojennusedun saavien verovelvollisten välillä.

Huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon poistaisi valtaosan yhdenvertaisuusongelmista huojennuksen saavien verovelvollisten välillä. Käypään arvoon sitominen myös kaventaisi huojennussäännösten yleistä yhdenvertaisuusongelmaa – tai ainakin selkeyttäisi sen hyväksyttävyyden arvioimista. Siis sitä, kuinka eriarvoiseen kohteluun huojennussäännökset johtavat. Tämä helpottaisi sen tarkempaa arvioimista, ovatko huojennussäännökset nykymuodossaan ja kokonaisuudessaan yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä.

Kaikista edellä mainituista syistä kysymykseen siitä, *onko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä*, on vaikea vastata mitään muuta kuin, että ei ole.